Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen bei Familienpersonengesellschaften

Dissertation
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
(doctor rerum oeconomicarum)
der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

1978

vorgelegt von

Waltrud Wienke

Der Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen bei Familienpersonengesellschaften

Dissertation
zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
(doctor rerum oeconomicarum)
der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Waltrud Wienke

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation: 26. Juni 1978
Dekan: Prof. Dr. D. Krauß
Erstberichterstatter: Prof. Dr. G. Wöhe
Zweitberichterstatter: Prof. Dr. P. Senf

INHALTSVERZEICHNIS

Verzeichnis der Abkürzungen 10

A. Zielvorstellung des Unternehmers 13

B. Begriff und Entstehung der Familienpersonengesellschaften
I. Begriff 14
II. Entstehung..... 15

C. Steuerliche Motive des Unternehmers für die Gründung der Familienpersonengesellschaften 16

D. Mögliche Rechtsformen der Familienpersonengesellschaften
I. Allgemeines 18
II. Offene Handelsgesellschaft..... 18
III. Kommanditgesellschaft..... 19
IV. GmbH & Co KG 19
V. Gesellschaft bürgerlichen Rechts..... 20
VI. Stille Gesellschaft 21
VII. GmbH & Still 22
VIII. Unterbeteiligung 23

E. Steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften
I. Formerfordernis des Gesellschaftsvertrages
1. Schenkung von Gesellschaftsanteilen..... 24
2. Zweckmäßiges unternehmerisches Verhalten.. 26
II. Ernsthaftigkeit des Gesellschaftsvertrages
1. Allgemeine Voraussetzungen 27

2. Besonderheiten bei Minderjährigen
a. Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung... 29
b. Pflegschaft
(1) Abschlußpflegschaft..... 31
(2) Entwicklung zur Aufhebung der Dauerpflegschaft..... 32

F. Besteuerung der Gründung von Familienpersonengesellschaften und ihre Auswirkungen auf die unternehmerischen Entscheidungen
I. Einkommensteuer
1. Gewinnrealisierungswahlrecht bei der Gründung
a. Rechtsgrundlage..... 36
b. Buchwertfortführung..... 37
c. Ansatz eines Zwischenwertes..... 37
d. Ansatz zum Teilwert
(1) Voraussetzung des Privilegs nach § 16 Abs. 4 EStG..... 39
(2) Ermittlung des Veräußerungsgewinns 42
(3) Versteuerung des Veräußerungsgewinns
(a) Freibeträge..... 43
(b) Tarifermäßigung nach § 34 EStG 48
(c) Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer (§35 EStG). 49
2. Ermittlung der steuerlich günstigsten Bewertung..... 52
II. Gewerbesteuer
1. Steuerminderungsmöglichkeiten des Unternehmers..... 53
2. Steuerliche Nachteile des Unternehmers.... 53
III. Umsatzsteuer
1. Geschäftsveräußerung im ganzen..... 54
2. Unternehmerische Maßnahmen zur Steuerersparnis..... 55

IV. Gesellschaftsteuer
1. GmbH & Co KG und GmbH & Still..... 58
2. Wert der Gesellschaftsrechte..... 60
V. Grunderwerbsteuer
1. Steuerbefreiungsmöglichkeiten des Unternehmers..... 61
2. Einschränkung der unternehmerischen Entscheidung..... 62
3. Überschneidung zwischen Grunderwerb- und Schenkungsteuer..... 64
VI. Erbschaft- und Schenkungsteuer
1. Steuerminderungsbestrebungen des Unternehmers..... 65
2. Steuerwert des Gesellschaftsanteils..... 66
3. Buchwertklausel..... 67
4. § 7 Abs. 5 ErbStG 1974 67
5. Schenkungsteuerliche Auswirkung der überhöhten Gewinnbeteiligung bei Aufnahme eines Gesellschafters in die Familienpersonengesellschaft..... 71
6. Schenkungsteuerliche Behandlung der Unterhaltszuwendungen an die Familienpersonengesellschafter..... 79
7. Schenkungsteuerliche Behandlung der Gütergemeinschaft bei Ehegattengesellschaften.. 81
VII. Unternehmerische Entscheidung: Betriebsveräußerung oder Schenkung 81

G. Laufende Besteuerung der Familienpersonengesellschaften und ihre Auswirkungen auf die unternehmerischen Entscheidungen
I. Mitunternehmerschaft
1. Merkmale..... 82
2. Maßgeblichkeit der Negativurteile für das Unternehmerverhalten..... 85

3. Einheitliche Gewinnfeststellung..... 88
4. Einschränkung der Bilanzbündeltheorie..... 89
5. Überprüfung der Rechtsbeziehungen der Mitunternehmer (Familienmitglieder) zur Mitunternehmerschaft (Familienpersonengesellschaft)..... 93
6. Angemessene Gewinnverteilung.....
a. Einflußfaktoren..... 97
b. Angemessenheitsprüfung bei Kommandit- und atypischer stiller Beteiligung
(1) Geschenkte Anteile an nicht mitarbeitende Gesellschafter
(a) Entwicklung in der Rechtsprechung 99
(b) Entscheidung des Großen Senats vom 29.5.1972..... 99
(c) Ermittlung des tatsächlichen Werts der Beteiligung
(aa) Substanzwertverfahren..... 103
(bb) Ertragswertverfahren..... 105
(cc) Mittelwertverfahren..... 107
(dd) Stuttgarter Verfahren..... 107
(ee) Cash-flow-Verfahren..... 107
(ff) Bedeutung der Berechnungsmethode für die unternehmerischen Gestaltungsmaßnahmen. 109
(d) Minderung des Anteilswertes..... 110
(e) Bemessungsgrundlage: fiktiver Gewinn..... 111
(2) Zuführung neuen Kapitals durch Familienangehörige..... 113
(3) Geschenkte Anteile an mitarbeitende Gesellschafter..... 114
c. Angemessenheitsprüfung bei GmbH & Co KG
(1) Anwendung der Rechtsprechung zur GmbH & Co KG..... 114

(2) Anwendung der Rechtsprechung zur Familien-KG
(a) Gewinnzuweisung der über 15 v.H.-Grenze an GmbH..... 116
(b) Gewinnzuweisung der über 15 v.H.-Grenze an Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH..... 117
(3) Gleichzeitige Anwendung der Rechtsprechung zur GmbH & Co KG und Familien-KG..... 118
(4) Zweckmäßige Gestaltung des GmbH & Co KG-Vertrages..... 119
d. Angemessenheitsprüfung bei GmbH & Still (atypischer)..... 120
e. Angemessenheitsprüfung bei atypischer stiller Unterbeteiligung..... 120
f. Unternehmerische Gestaltungsmöglichkeiten bei der Gewinnverteilung..... 121
g. Folgen einer unangemessenen Gewinnverteilung für die einkommensteuerliche Gesamtbelastung der Familie..... 122
7.Vermögensteuer
a. Einheitswertfeststellung..... 124
b. Steuerersparnismöglichkeit..... 125
c. Auswirkung der einkommensteuerlichen Ablehnung der Mitunternehmerschaft auf die Vermögensteuer..... 125
8.Gewerbesteuer
a. Die Tätigkeit der Familienmitunternehmer. 126
b. Steuerersparnismöglichkeiten..... 127
9.Gesellschaftsteuer
a. Einführungserlaß vom 16.3.1972..... 129
b. Anordnung des BdF vom 18.4.1974 und ihre Auswirkung auf das unternehmerische Verhalten..... 129

c. Wiederauffüllung der durch Verlust geschrumpften Kommanditeinlage..... 131
d. Darlehnsgewährung aus dem zustehenden Gewinn..... 132
II. Typische stille Gesellschaft
1. Grundlage..... 132
2. Auswertung der Rechtsprechung vor der unternehmerischen Planung..... 133
3. Zuflußproblem..... 134
4. Steuervorteile durch unternehmerische Gestaltungsmaßnahmen..... 135
5. Angemessenheitsprüfung der Gewinnbeteiligung
a. Anteile - ganz oder zum Teil - vom Unternehmer aus dem Unternehmen geschenkt..... 136
b. Nicht aus einer Schenkung des Unternehmers stammende Anteile..... 140
6. Auswirkungen der Vermögensteuerbelastung auf das Unternehmerverhalten..... 141
7. Auswirkung der Gewerbesteuerbelastung auf das Unternehmerverhalten..... 142
III. Typische stille Unterbeteiligung
1. Zweckbestimmung der Rechtsformwahl..... 143
2. Berücksichtigung der Haltung in der Rechtsprechung..... 143
3. Unternehmerische Gestaltungsmöglichkeiten bei der Versteuerung des Gewinnanteils... 145
4. Gewerbesteuerrechtliche Besonderheiten... 147

IV. Steuerliche Belastungsvergleiche zwischen den Gesellschaftern der verschiedenen Familienpersonengesellschaften und dem Einzelunternehmer - nicht mitarbeitende Kinder, deren Einlagen aus einer Schenkung des Unternehmens stammen -

1. Einkommensteuerliche Belastungsvergleiche
   a. Einzelunternehmer..... 149
   b. Gesellschafter einer OHG..... 149
   c. Gesellschafter einer KG..... 150
   d. Gesellschafter einer GmbH & Co KG..... 153
   e. Gesellschafter einer typischen stillen Gesellschaft..... 156
   f. Ergebnis..... 157
2. Vermögensteuerliche Belastungsvergleiche
   a. Einzelunternehmer..... 158
   b. Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft..... 158
   c. Gesellschafter einer typischen stillen Gesellschaft..... 159
   d. Ergebnis..... 160

V. Einfluß der Körperschaftsteuerreform auf die unternehmerische Entscheidung bei der Wahl der Rechtsform

1. Steuerliche Belastungsvergleiche zwischen der Familienpersonen- und -kapitalgesellschaft, insbesondere der GmbH & Co KG und der GmbH..... 161
2. Ergebnis..... 164

H. Besteuerung der Unternehmensnachfolge bei Familienpersonengesellschaften und ihre Auswirkungen auf die unternehmerischen Entscheidungen

I. Übertragung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils gegen angemessene Gegenleistung

1. Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung.. 166

2. Ermittlung der steuerlichen Auswirkungen der einzelnen Gegenleistungsformen

a. Kaufpreisraten..... 167

b. Zeit- und Leibrenten..... 170

c. Gewinn- und Umsatzbeteiligung..... 174

3. Zweckmäßige Entscheidungen des Unternehmers

a. Richtige Wahl des Zeitpunkts für die Unternehmensnachfolge..... 175

b. Aushöhlung des Geschäftswerts..... 176

c. Verbleiben in der Zone der Freigrenzen und Freibeträge..... 177

d. Zuordnung des Betriebsvermögens zum Privatvermögen..... 177

e. Abgabe einer Betriebsaufgabeerklärung unter Vorbehalt..... 178

II. Übertragung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils ohne angemessene Gegenleistung

1. Ermittlung der steuerlichen Auswirkungen der einzelnen Gegenleistungsformen

a. Betriebliche Versorgungsrente..... 178

b. Private Versorgungsrente..... 180

c. Unterhaltsrente..... 181

2. Zweckmäßige Entscheidungen des Unternehmers

III. Übertragung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils ohne Gegenleistung

1. Erbschaft- und schenkungsteuerliche Gestaltungsmaßnahmen

a. Freibetrag und Progressionsminderung.... 183

b. Berücksichtigung früherer Erwerbe..... 185

c. Vor- und Nacherbschaft..... 186
d. Nießbrauchs- und Rentenbelastung..... 188
e. Übergang des Gesellschaftsanteils, der den Abfindungsanspruch übersteigt ... 193
2. Einkommensteuerliche Gestaltungsmaßnahmen
a. Fortführung der Buchwerte..... 196
b. Gewinnrealisierung..... 197

I. Überforderung des Unternehmers..... 199

Literaturverzeichnis..... 203
Urteile..... 213
Erlasse und Verfügungen..... 218
Gesetze..... 220
Durchführungsverordnungen..... 221
Richtlinien..... 221

VERZEICHNIS DER ABKÜRZUNGEN

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ÄndG.	Änderungsgesetz
AG.	Aktiengesellschaft
Amtl. Slg.	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs (Bundesfinanzhofs)
Anm.	Anmerkung
AO.	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAnz.	Bundesanzeiger
BB.	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BdF.	Bundesminister der Finanzen
Beil.	Beilage
Beschl.	Beschluß
Bew.	Bewertungsgesetz
BFH.	Bundesfinanzhof
BFM.	Bundesfinanzministerium
BGB.	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH.	Bundesgerichtshof
BGHZ.	Entscheidung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache.	Bundestags-Drucksache
BVerfG.	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE.	Entscheidungen des Bundesverfassungs - gerichts
BWFM.	Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen

DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
Erl	Erlaß
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Gr.S	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Inf	Information über Steuer und Wirtschaft
KapErhG	Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei der Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
Losebl	Loseblattsammlung

LSW	Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RefE	Referentenentwurf
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
Sp	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StKgR	Steuerkongress-Report
Stpfl	Steuerpflichtiger
StuW	Steuer und Wirtschaft
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrundschau
VO	Verordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
WPg	Die Wirtschaftsprüfung

A. ZIELVORSTELLUNG DES UNTERNEHMERS

Zunächst wird ein Unternehmer in einem marktwirtschaftlichen Wirtschaftssystem nach der größtmöglichen Gewinnrealisierung auf lange Sicht, d.h. nach maximaler dauerhafter Differenz zwischen Ertrag und Aufwand streben. Um dieses Ziel zu erreichen, muß er jede steuerliche Maßnahme als eine von außen gegebene Größe ansehen, die in seine Rechnung mit einzubeziehen ist. [1] Oft werden wichtige wirtschaftliche Entscheidungen zugunsten steuerlicher Vorteile zurückgestellt. Nachdem der Unternehmer den optimalen Gewinn erreicht hat, möchte er "von diesem Gewinn auch zur Sicherung und Erweiterung seines Betriebes und für seine persönlichen Bedürfnisse den größtmöglichen Teil verwenden..... Bei Steuerbelastungsvergleichen ist also nicht nur von der steuerlichen Belastung des Betriebes schlechthin, sondern auch von der steuerlichen Belastung des Unternehmers oder der Gesellschafter auszugehen." [2]

Im Vertrauen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, [3] in der es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt wird, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst, wenn dies aus Steuerersparnisgründen geschieht, wird der Unternehmer durch entsprechende Entscheidungen - trotz immer größerer Einschränkung durch Gesetzgebung und Rechtsprechung - versuchen, im Rahmen der legalen Steuergestaltung die geringste steu-

---

1) WÖHE, G.: Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, StKgR 1966, S. 33 - 51 (35)

2) WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbband, 2. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1965, S.9

3) BFH v. 20.10.1965 II 119/62 U BStBl. 1965, III S. 697

erliche Gesamtbelastung zu erzielen. Wöhe [1] spricht von einem legitimen Ziel der betrieblichen Steuerpolitik. Eine der Möglichkeiten, diese Zielvorstellung zu verwirklichen, sieht der Unternehmer in der Errichtung von sogenannten Familienpersonengesellschaften.

B. BEGRIFF UND ENTSTEHUNG DER FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN

I. BEGRIFF

Die Familiengesellschaft, ob in Form einer Personen- oder Kapitalgesellschaft geführt, ist keine handels- oder bürgerlich-rechtliche Gestaltungsform. [2] Die Bezeichnung charakterisiert lediglich verwandtschaftliche Beziehungen zwischen den Gesellschaftern. Eine gesetzliche Definition - aber nur für die Familienkapitalgesellschaft - enthält das Aktiengesetz.[3] Danach gelten als Familiengesellschaften solche Aktiengesellschaften, deren Aktionäre natürliche Personen sind, die untereinander im Sinne von § 10 Nr. 2 bis 5 StAnpG [4] verwandt oder verschwägert sind. Auch die BFH-Rechtsprechung [5] hat sich mit dem Begriff der Familiengesellschaft befaßt. Ihr Zweck sei die Erhaltung des Unternehmens innerhalb eines durch Blutsverwandtschaft oder Schwägerschaft bestimmten Kreises, mit so enger Verbindung, daß sie nach der Verkehrsauffassung noch als Einheit gelte. Das Steuerrecht richtet seine Aufmerksamkeit heute mehr auf die engere familiäre Bindung

---

1) WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 4. Auflage, München 1976, S. 291

2) BRÖNNER, H.: Die Besteuerung der Gesellschaften, 13. Aufl., Stuttgart 1974, S. 332

3) Aktiengesetz v. 6.9.1965, BGBl. I S. 1089, § 157 Abs. 4 Ziff. 2

4) Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. I S. 925

5) BFH v. 11.7.1967 III 21/64 BStBl. 1967, III S. 666

- Gesellschaften zwischen Eltern und Kindern -, um die Vergünstigungen, die sich aus der Familienverbundenheit der Beteiligten durch Steuergestaltungsmaßnahmen ergeben können, zu überwachen.

II. ENTSTEHUNG

Früher arbeiteten die Ehegatten und Kinder der Betriebsinhaber ohne vertragliche Regelung im Betrieb mit. Sie erhielten ein geringes Entgelt für ihren Lebensunterhalt, weitere Zahlungen oder Aufrechnungen erfolgten erst bei den Erbauseinandersetzungen.

Nachdem der BFH 1951 [1] entschied - dieses Urteil wurde als "Magna Charta" [2] der Familienunternehmen bezeichnet -, daß es nicht als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts i. S. des § 6 Abs. 1 StAnpG (§ 42 AO 1977) [3] angesehen werden kann, wenn steuerliche Gesichtspunkte den Abschluß eines Gesellschaftsvertrages veranlassen und im Jahre 1957 [4] die Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26 EStG 1951) [5] sowie 1964 [6] die Zusammenveranlagung von Eltern und haushaltzugehörigen Kindern (§27 EStG 1951) wegen der steuererhöhenden Wirkung, die eintritt, wenn bei einem progressiven Steuertarif die Einkünfte mehrerer Steuer-

---

1) BFH v. 22.8.1951 IV 246/50 S BStBl. 1951, III S. 181

2) BÖTTCHER-BEINERT: Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München 1965, S. 67

3) Abgabenordnung 1977 i.d.F. v. 16.3.1976, BGBl. I S. 613

4) BVerfG v. 17.1.1957 1 BvL 4/54 BStBl. 1957, I S. 193

5) Einkommensteuergesetz 1951 i.d.F. v. 17.1.1952, BGBl. I S. 33

6) BVerfG v. 30.6.1964 1 BvL 16 - 25/62 BStBl. 1964, I S. 488

pflichtiger zusammengerechnet werden - Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG [1] (Schutz und Förderung von Ehe und Familie durch den Staat) -, für verfassungswidrig erklärt wurden, waren für den Unternehmer die Voraussetzungen für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft mit steuerlicher Wirkung gegeben.

C. STEUERLICHE MOTIVE DES UNTERNEHMERS FÜR DIE GRÜNDUNG DER FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN

Wenn auch außersteuerliche Faktoren, wie z.B. die Erhaltung des Unternehmens für die Familie - der Vater beteiligt seine Kinder schon zu Lebzeiten an seinem Unternehmen, um sie frühzeitig in die Verantwortung und die Funktion eines Unternehmers hineinwachsen zu lassen - oder die natürliche Folge der Generationen - durch den Tod des bisherigen Einzelunternehmers geht das Unternehmen im Wege der Erbfolge auf die Nachkommen über - Familienpersonengesellschaften entstehen lassen, so überwiegen doch die steuerlichen Gründungsmotive.

Da § 12 Nr. 2 EStG [2] eine Aufteilung des Unternehmereinkommens auf die Familienangehörigen mit steuerlicher Wirkung nicht zuläßt - denn Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen (Ehegatten sind einander verpflichtet gem. § 1360 BGB, [3] Verwandte in gerader Linie

---

1) Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland v. 23.5.1949, BGBl. 1

2) Einkommensteuergesetz 1975 i.d.F. v. 5.9.1974, BGBl. I S. 2165

3) Bürgerliches Gesetzbuch v. 18.8.1896, RGBl. S. 195

gem. § 1601 BGB), die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, oder deren Wert der Gegenleistung nicht mindestens die Hälfte des Werts der Zuwendung ausmacht, [1] dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden-, wird der Unternehmer seinen Familienmitgliedern eine eigene Einkunftsquelle schaffen, indem er sie durch die Gründung einer Familienpersonengesellschaft an seiner Einkunftsquelle beteiligt. Vor seiner Entscheidung wird er jedoch die Vorteile der Minderung der Progression bei der Einkommensteuer gegen die Nachteile abwägen, die in den meisten Fällen die Gewinne der beteiligten Familienangehörigen bringen, da sie im Gegensatz zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, die durch ein Arbeitsverhältnis zwischen den Angehörigen gegeben wären, zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehören.

Nicht zögern wird der Unternehmer mit der Gründung einer Familienpersonengesellschaft, wenn es ihm hierdurch gelingt, den steuerpflichtigen Betriebsvermögenserwerb der Familienangehörigen durch eine vorweggenommene Erbfolge, die einen großen Gestaltungsspielraum bietet, so gering wie möglich zu halten, denn die Erbschaftsteuer, die durch ihre Höhe (bei Familienangehörigen bis zu 65 %) oft nicht mehr aus dem Privatvermögen getragen werden kann, wird zu einer "Existenzfrage für das Unternehmen". [2]

Auch auf dem Gebiet der Vermögensteuer können sich Steu-

---

1) Abschn. 123 Abs. 2 S. 5 EStR 1972 v. 22.5.1973, Beilage/BStBl. 1973 I S. 223, geändert durch EStER 1975 V. 7.1.1976, BAnz. Nr. 12, Beilage

2) FRANK, D.: Möglichkeiten und Grenzen einer Einflußnahme auf die Erbschaftsteuerbelastung bei der Unternehmensnachfolge, FR 1969, S. 7 - 10 (8)

ersparnisse durch die zusätzlichen Freibeträge ergeben, die den in das Unternehmen aufgenommenen Kindern gewährt werden, wenn sie wegen der fehlenden Voraussetzungen des § 14 VStG [1] nicht mehr mit ihren Eltern zusammenveranlagt werden können und nicht schon über ein Vermögen in Höhe der Freibeträge verfügen.

D. MÖGLICHE RECHTSFORMEN DER FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN

I. ALLGEMEINES

Die unternehmerische Entscheidung, welche Gesellschaftsform gewählt werden soll, läßt sich erst nach sorgfältiger Prüfung aller Umstände treffen. Im Folgenden soll nur kurz ein Überblick über die Rechtsformen, deren sich die Familienpersonengesellschaften bedienen können, gegeben werden.

II. OFFENE HANDELSGESELLSCHAFT

Die OHG ist eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, mit unmittelbarer, primärer, unbeschränkter und gesamtschuldnerischer Haftung aller Gesellschafter, § 105 HGB. [2] Wesentlich ist für die Familie der geschlossene Personenkreis, denn die Aufnahme Familienfremder in die Gesellschaft ist nur dann möglich, wenn alle Gesellschafter ihre Zustimmung erteilen. Ansonsten ist die OHG-Familiengesellschaft nicht sehr gefragt, denn der Unternehmer will seine Familienangehörigen möglichst nicht in die unbeschränkte Haftung einbeziehen.

---

1) Vermögensteuergesetz i.d.F. v. 17.4.1974, BStBl. 1974, I S. 233

2) Handelsgesetzbuch v. 10.5.1897, RGBl. S. 219

III. KOMMANDITGESELLSCHAFT

Die KG ist eine Gesellschaft, deren Zweck ebenfalls auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, bei der mindestens jedoch ein Gesellschafter (Kommanditist) den Gesellschaftsgläubigern nur mit dem Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage haftet, während die anderen (Komplementäre) unbeschränkt haften, § 161 HGB. In den meisten Fällen übernimmt der Vater selbst die Komplementärstellung und bestimmt im Gesellschaftsvertrag, welches seiner Kinder seine Nachfolge antritt, während die anderen Familienangehörigen Kommanditisten werden. Der Vater kann auch zu Lebzeiten seine Kinder als Komplementäre aufnehmen. Sie sind dann lt. Gesetz zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft nach außen ermächtigt.

IV. GmbH & Co KG

Die GmbH & Co KG, eine Personengesellschaft, in der in der Regel eine GmbH die Komplementärin ist, wurde bis heute gesetzlich nicht geregelt. Aber bereits durch das Urteil vom 18.2.1933 [1)] wurde sie steuerlich anerkannt. Mit dieser Grundsatzentscheidung - "Es muß grundsätzlich dem Pflichtigen überlassen bleiben, die Rechtsform, in der er ein Unternehmen betreiben will, selbst zu bestimmen. Ist die gewählte Rechtsform nicht ungewöhnlich, dann kann ihr die Steuerbehörde grundsätzlich nicht die steuerliche Anerkennung versagen, mit der Begründung, eine andere - etwa dem Fiskus günstigere - Form sei für die vom Beteiligten erstrebten Zwecke die natürliche gewesen." - stellte der

---

1) RFH v. 18.2.1933 I A 422/30 RStBl. 1933, S. 375

Reichsfinanzhof die Weichen für die späteren Bundesfinanzhofentscheidungen, die alle [1] die steuerliche Anerkennung der GmbH & Co KG ohne Zweifel voraussetzten.

In den meisten Fällen errichtet der Vater bei einer Familien-GmbH & Co KG zunächst eine GmbH, deren alleiniger Gesellschaftergeschäftsführer er ist. Diese GmbH (Komplementärin) gründet mit den Kindern (Kommanditisten) eine Kommanditgesellschaft, an deren Kapital die GmbH nicht oder nur geringfügig beteiligt ist. Das bisherige Einzelunternehmen wird vom Vater schenkweise zur Erfüllung der Einlageverpflichtung der Kinder in die KG eingebracht.

Es ist auch möglich, daß eine GmbH in eine KG nur deshalb aufgenommen wird - vorläufig als Kommanditistin - weil der Vater (Komplementär) im Falle seines Todes den Fortbestand des Unternehmens nicht gefährden will. Es wird dann im Gesellschaftsvertrag vereinbart, daß die GmbH - gegründet von den Kommanditisten - nach dem Tode des Seniors Komplementärin werden soll. Auch wenn die Angehörigen noch zu jung sind, kann die GmbH die Komplementärstellung solange innehaben, bis die Erben sie übernehmen.

V. GESELLSCHAFT BÜRGERLICHEN RECHTS

Die BGB-Gesellschaft ist ein vertraglich begründetes Schuldverhältnis, wodurch die Gesellschafter einander verpflichtet sind, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes durch vereinbarte Leistungen zu fördern, § 705 BGB. Während die Offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften zum Betrieb eines Handels-

1) WEISSENBORN, H.U.: Die GmbH & Co KG - rechtliche und steuerliche Aspekte (I), DStR 1966, S. 244 - 246 (245)

gewerbes i. S. der §§ 1 ff HGB gegründet werden, gründen Kleingewerbetreibende (Minderkaufleute) Land- und Forstwirte sowie Freiberufler eine Familienpersonengesellschaft in Form einer BGB-Gesellschaft. Auch durch diese Gesellschaftsform wird das Eindringen Dritter in die Familiengesellschaft eingeschränkt, denn kein Gesellschafter kann über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen ohne Zustimmung aller Gesellschafter verfügen.

VI. STILLE GESELLSCHAFT

Bei der Familienpersonengesellschaft, die in Form einer typischen stillen Gesellschaft geführt wird, beteiligt sich das Kind als stiller Gesellschafter an dem Handelsgewerbe seines Vaters mit einer Einlage, die in das Vermögen des Vaters gegen Beteiligung am Gewinn allein oder gegen Beteiligung am Gewinn und Verlust übergeht, §§ 335, 336 II HGB. In den meisten Fällen besteht die stille Gesellschaft nur aus zwei Mitgliedern. Nimmt der Vater mehrere Kinder als stille Gesellschafter auf, müßten ebenso viele Gesellschaften entstehen. In der Literatur ist man der Meinung, daß sich mehrere stille Gesellschafter "in Anbetracht des Grundsatzes der Vertragsfreiheit" [1] in einer BGB-Gesellschaft [2] organisieren können und sich dadurch am Unternehmen des Vaters beteiligen.

Wenn auch ein wesentlicher Unterschied zwischen einem Darlehnsgeber - bloße Kreditgewährung - und einem stillen Gesellschafter - gesellschaftliche Bindung - besteht,

---

1) HUECK, A.: Gesellschaftsrecht, 14. Aufl. München 1968, S. 99

2) SUDHOFF, H.: Die GmbH & Co - StG, DB 1969, S. 2069 - 2074 (2070)

so ist der Gesellschafter wirtschaftlich als Darlehnsgeber mit Gewinnbeteiligung anzusehen, der gem. § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen hat.

Soll der stille Gesellschafter jedoch im Innenverhältnis am Gesellschaftsvermögen beteiligt werden, so ist durch Vertrag auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert einzuräumen. Die Familienmitglieder dieser Gesellschaft sind atypische stille Gesellschafter, die im Steuerrecht als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG behandelt werden.

VII. GmbH & Still

Die GmbH & Still, die in letzter Zeit nicht selten von Familienangehörigen bevorzugt wird, denn sie hat neben ihren steuerlichen mehr zivilrechtliche Vorteile als andere Rechtsformen, in denen Familienpersonengesellschaften geführt werden - die Vertragsgestaltung kann formlos erfolgen (steuerrechtlich nicht zu empfehlen), die Einlage des stillen Gesellschafters kann nicht wie die des Kommanditisten bei der GmbH & Co KG unmittelbar von den Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen werden, eine Kündigung aus wichtigem Grunde (§ 339 HGB i. V. m. § 723 BGB) bedarf im Gegensatz zur KG nicht der gerichtlichen Entscheidung -, kann in Form einer typischen oder atypischen stillen Gesellschaft mit einer GmbH begründet werden. Selbst vor der Körperschaftsteuerreform 1977 wurden durch die Rechtsprechung keine Bedenken dagegen erhoben, daß sich der Gesellschafter einer GmbH an seiner "eigenen" GmbH typisch oder atypisch still beteiligt. [1] Bereits im Urteil

1) FASOLD, R.W. : Die stille Gesellschaft mit der "eigenen" GmbH - eine attraktive Unternehmensform - GmbHR 1970, S. 155 - 160 (155)

vom 20.8.1954 [1] stellte der BFH fest, daß die stille Beteiligung des GmbH - Gesellschafters an seiner GmbH kein verdecktes Stammkapital sei. Auch die Entscheidung des BFH vom 18.3.1966 [2] bestätigte, es könne für die steuerliche Beurteilung keinen grundlegenden Unterschied machen, ob das den beiden Gesellschaften (GmbH & Co KG und GmbH & Still) verbindende Ziel - Vermeidung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne der GmbH und Ausschluß der persönlichen Haftung natürlicher Personen - dadurch erreicht wird, daß der Gewinn der GmbH & Co KG nur insoweit doppelt belastet wird, als er zum Gewinnanteil der GmbH gehört, oder dadurch, daß der Gewinn der stillen Gesellschaft - bei der atypischen nur bürgerlich-rechtlich, bei der typischen auch steuerrechtlich - ein Gewinn der GmbH ist, der nur insoweit der Doppelbelastung unterliegt, als er nicht durch die Gewinnanteile der stillen Gesellschafter gemindert worden ist.

VIII. UNTERBETEILIGUNG

Die Unterbeteiligung, die gesetzlich nicht geregelt ist, ist eine Beteiligung, die ein Gesellschafter einem Dritten am Ertrag (typische Unterbeteiligung) oder an der Substanz und am Ertrag (atypische Unterbeteiligung) seines Gesellschaftsanteils einräumt. Es können auch mehrere Unterbeteiligungen (insbesondere bei Kindern) mit dem Hauptbeteiligten (Vater) bestehen. Die Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten sind rein schuld-

---

1) BFH v. 20.8.1954 I 130/53 U BStBl. 1954, III S. 336
2) BFH v. 18.3.1966 IV 218/65 BStBl. 1966, III S. 197

rechtlicher Natur. Sie können wie die einer typischen stillen Gesellschaft gestaltet sein, aber nicht als solche anerkannt werden, da die echte stille Gesellschaft die Beteiligung am Handelsgewerbe eines Kaufmanns verlangt (§ 335 I BGB). Der Anteil des Hauptgesellschafters erfüllt diese Voraussetzung nicht.

Die Unterbeteiligten (Kinder) können auch ausnahmsweise Mitunternehmer der Hauptgesellschaft werden, wenn ihre Stellung so stark geworden ist, daß sie bereits Führungsaufgaben des Hauptbeteiligten (Vater) übernommen haben, erhebliche Gewinntantiemen beziehen und bei der Hauptgesellschaft eigene Kapitalkonten besitzen, [1] oder wenn sie als Unterbeteiligte über den Hauptgesellschafter am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven der Hauptgesellschaft beteiligt sind, in der Hauptgesellschaft als leitende Angestellte arbeiten, dadurch einen nicht unbedeutenden Dispositionsspielraum haben und Einfluß auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsführung ausüben. [2]

E. STEUERRECHTLICHE ANERKENNUNG VON FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN

I. FORMERFORDERNIS DES GESELLSCHAFTSVERTRAGES

1. SCHENKUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN

Grundsätzlich ist für den Abschluß des Gesellschaftsvertrages keine Form gesetzlich vorgeschrieben. Ausnahmen

---

1) BFH v. 17.11.1964 VI 319/63 U BStBl. 1965, III S. 260
2) BFH v. 23.1.1974 I R 206/69 BStBl. 1974, II S. 480

ergeben sich, wenn Grundstücke zu dem Vermögen gehören, das auf die Gesellschaft übergeht (§ 873 BGB), sich ein Gesellschafter verpflichtet, sein Vermögen in die Gesellschaft einzubringen (§ 311 BGB) oder in einem Gesellschaftsvertrag eine Schenkung versprochen wird. Wenn auch die vollzogene Schenkung nicht formgebunden ist, so hat für das Schenkungsversprechen nach § 518 Abs. 1 BGB die gesetzliche oder notarielle Beurkundung zu erfolgen. Sie ist entbehrlich für die Schenkung des Unternehmers an seine Kinder, die in einem Anteil an einer BGB-Gesellschaft, OHG oder KG besteht, denn sie erlangen im Wege der Anwachsung Miteigentum am Gesellschaftsvermögen - § 718 BGB, § 105 Abs. 2 HGB, § 161 Abs. 2 HGB - durch die die Schenkung i. S. des § 518 Abs. 2 BGB vollzogen wird.[1] Der Unternehmer kann z.B. durch einen internen buchungstechnischen Vorgang, der sein Kapitalkonto in Höhe der geschenkten Beteiligung belastet und das der Kinder mit diesem Betrag erkennt, eine formgültige Schenkung vornehmen. Dies gilt nicht für die Schenkung an die stillen Gesellschafter oder Unterbeteiligten, da hier die Umbuchung keine Bewirkung der versprochenen Leistung darstellt, denn eine schuldrechtliche Verpflichtung - "Das Wesen der Innengesellschaft .... besteht darin, daß nur ein Gesellschafter das Vermögen des betriebenen Geschäfts inne hat und daß er dem anderen nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages lediglich schuldrechtlich verpflichtet ist." [2] - bedarf, wenn sie unentgeltlich erteilt wird, zu ihrer Wirksamkeit der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung.

---

1) BdF-Schreiben v. 8.12.1975 - IV B 2 - S 2241 - 115/75, BStBl. 1975, I S. 1130

2) BGH v. 29.10.1952 II ZR 16/52 BGHZ Bd. 7, S. 380

Nicht als Schenkung gilt jedoch nach § 1624 BGB, was einem Kind mit Rücksicht auf seine Verheiratung oder auf die Erlangung einer selbständigen Lebensstellung von den Eltern zugewendet wird (Ausstattung), wenn es das den Vermögensverhältnissen der Eltern entsprechende Maß nicht überschreitet. Demnach kann der Unternehmer die unentgeltliche Übertragung der stillen Beteiligungen und Unterbeteiligungen an seine Kinder ohne notarielle Beurkundung über die Ausstattung erreichen, die aber voraussetzt, was bei Minderjährigen jedoch selten der Fall ist, daß die Verheiratung oder die Erlangung der selbständigen Lebensstellung in Aussicht steht.

Ferner sollte der Unternehmer beachten, daß nach dem BGH-Urteil vom 10.7.1975 [1] Ehegatten, die in Gütergemeinschaft leben, unter sich eine OHG nur durch Begründung von Vorbehaltsgut rechtswirksam errichten können. Das bedeutet, daß ein privatschriftlich abgefaßter Gesellschaftsvertrag nicht genügt, denn zum Vorbehaltsgut können Vermögensgegenstände nur durch Ehevertrag(§§ 1415, 1418 Abs. 2 Nr. 1 BGB), d.h. bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Ehegatten vor Gericht oder einem Notar erklärt werden (§ 1410 BGB).

2. ZWECKMÄSSIGES UNTERNEHMERISCHES VERHALTEN

Insbesondere nach dem BFH-Urteil vom 19.9.1974 [2] wird der Unternehmer der Formvorschrift genügen, damit die seinen Kindern geschenkten stillen Beteiligungen und Unterbeteiligungen als ernsthaft gewollt Berücksichtigung finden, denn - so die BFH - Entscheidung -

---

1) BGH v. 10.7.1975 II ZR 154/72 DB 1975 S. 1643
2) BFH v. 19.9.1974 IV R 95/73 BStBl. 1975, II S. 141

nur durch eine privatschriftliche Einräumung der Beteiligung habe der Unternehmer den Beschenkten keine eigene Einkunftsquelle übertragen, "weil es ... an einer definitiven grundsätzlich unentziehbaren Teilhabe am Vermögen.... fehlt und allein solche Teilhabe das sachliche Substrat einer eigenen Einkunftsquelle sein kann." Die Folge: den Kindern werden keine eigenen Einkünfte zugerechnet.

Der BFH hat also dem Unternehmer deutlich zu erkennen gegeben, daß er - wie auch Klamroth [1] ausführt - nach dem Grundsatz: "In dubio contra Familienvertrag" entscheidet. Wenn dem Unternehmer dieses Verhalten auch unverständlich erscheint, denn nach § 5 Abs. 3 StAnpG - § 41 AO 1977 - ist das Fehlen einer Formvorschrift so lange ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen, muß er dennoch, um steuerlichen Nachteilen zu entgehen, der Rechtsprechung folgen, die die zivilrechtliche Gültigkeit - notarielle Beurkundung - als Beweismittel für die Ernsthaftigkeit des Vertrages verlangt.

II. ERNSTHAFTIGKEIT DES GESELLSCHAFTSVERTRAGES

1. ALLGEMEINE VORAUSSETZUNGEN

Von der Finanzverwaltung wird streng darüber gewacht, daß das formell vereinbarte Gesellschaftsverhältnis zwischen den Familienangehörigen ernsthaft gewollt ist, d.h. tatsächlich durchgeführt wird. "Maßstab für

---

1) KLAMROTH, S.: Zur Anerkennung von Verträgen zwischen Eltern und minderjährigen Kindern, BB 1975, S. 525 - 529 (525)

die Ernsthaftigkeit ist, ob ein Gesellschaftsvertrag gleichen Inhalts auch zwischen Fremden geschlossen werden könnte." [1] Das bestätigt der IV. Senat des BFH im Urteil vom 20.2.1975, [2] wenn er Gesellschaftsverträge zwischen Familienangehörigen nur dann für berücksichtigungsfähig hält, wenn sie auch unter Fremden mit ähnlichem Inhalt vorkommen.

Der Reichsfinanzhof [3] entschied, daß nicht nur durch den Mißbrauch von bürgerlich-rechtlichen Gestaltungsmaßnahmen (Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht gem. § 6 StAnpG - § 42 AO 1977 - oder Scheingründung gem. § 5 StAnpG - § 41 AO 1977) eine Familiengesellschaft nicht anerkannt wird, sondern auch, wenn für ihre Errichtung keine wirtschaftlichen Gründe, z. B. die Aufnahme von Söhnen in den Betrieb des alternden Vaters vorlagen, sondern außerbetriebliche, nämlich familienbezogene. Wörtlich heißt es im Urteil:"Hier kann von einer echten Gesellschaft nicht gesprochen werden, weil in solchen Fällen eine im Sinn des § 6 StAnpG mißbräuchliche Rechtsgestaltung vorliegt, die zwar unter den Beteiligten bürgerlich-rechtliche Geltung haben kann, der aber für die Einkommensteuer die Anerkennung zu versagen ist."

Der Bundesfinanzhof [4] akzeptierte diese Auffassung nicht, denn er hält das Gründungsmotiv einer Gesellschaft - z. B. Sicherstellung von Familienangehörigen

---

1) BFH v. 26.8.1958 I 116/58 U BStBl. 1958, III S. 445
2) BFH v. 20.2.1975 IV R 62/74 BStBl. 1975, II S. 569
3) RFH v. 29.4.1942 IV 101/42 RStBl. 1942, S. 497
4) BFH v. 22.8.1951 IV 246/50 S BStBl. 1951, III S. 181

oder Steuerersparnis durch Wahl der günstigsten Rechtsform - für die Frage, ob rechtlich, insbesondere auch steuerrechtlich eine Personengesellschaft gegeben ist, nicht für entscheidend. Lediglich als Beweismittel, daß der Gesellschaftsvertrag verwirklicht wird und die tatsächliche Gestaltung der Dinge mit ihrer formellen Gestaltung übereinstimmt, können die Motive, die zur Gründung einer Gesellschaft geführt haben, dienen. [1)]

Welche Entscheidungen der Unternehmer treffen muß, damit die Ernsthaftigkeit nicht in Frage gestellt wird, geht im einzelnen aus dem BFH-Urteil vom 24.11.1967 [2)] hervor, in dem gefordert wird, daß die Gestaltung "einem wirtschaftlich denkenden, objektiven Beobachter als ernsthaft in dem Sinn erscheint, daß die Beteiligten das, was sie der Form nach vollziehen vorgeben, auch im wirtschaftlichen Effekt vollziehen." Der tatsächliche Vollzug muß insbesondere in den Büchern des Unternehmens Ausdruck finden, z.B. sind für die Kinderkommanditisten Kapital-, Darlehns- und Privatkonten einzurichten, die laufend zu führen sind.

2. BESONDERHEITEN BEI MINDERJÄHRIGEN

a. VORMUNDSCHAFTSGERICHTLICHE GENEHMIGUNG

Wenn der Unternehmer die Entwicklung der BFH-Urteile verfolgt, erkennt er eine immer größer werdende die freie Entscheidung einengende Tendenz. Die Ernsthaftigkeit

---

1) Abschn. 138 Abs. 1 S. 3 EStR 1972 v. 22,5,1973 Beilage/ BStBl. 1973, I S. 223, geändert durch EStER 1975 v. 7.1.1976, BAnz Nr. 12, Beilage

2) BFH v. 24.11.1967 VI 274/66 BStBl. 1968, II S. 260

eines Gesellschaftsvertrages zwischen Eltern und minderjährigen Kindern wird nur dann noch steuerlich bejaht, wenn die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung, die für den rechtsgültigen Abschluß eines Gesellschaftsvertrages erforderlich ist (§§ 1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB), unverzüglich nach Abschluß des Gesellschaftsvertrages beantragt und in angemessener Frist erteilt wird, [1] nicht mehr als einige Monate. [2] Bei der Nichtbeteiligung am Verlust erübrigt sich die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung für den stillen Gesellschafter, [3] da er den Rückzahlungsanspruch auf seine Einlage behält. Das gilt auch für die Unterbeteiligung. Den Beweis kann der Unternehmer durch den Umkehrschluß einer Entscheidung des OLG Hamm [4] bringen, nach der, wenn der Unterbeteiligte am Verlust teilnimmt, auch bei Beschränkung der Verlustbeteiligung nur auf die geschenkte Einlage, die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich ist.

Stellt der Unternehmer den Antrag zu spät, wirkt die vormundschaftsgerichtliche Genehmigung zwar zivilrechtlich auf den Vertragsabschluß zurück, was bedeutet, daß dem Kind der Gewinnanteil zivilrechtlich zusteht, jedoch steuerlich dem Unternehmer (Vater) zugerechnet wird.

---

1) BFH v. 1.2.1973 IV R 49/68 BStBl. 1973, II S. 307

2) Fahrenkamp, W.: Steuerrechtliche Bedeutung ausgewählter vormundschafts- und erbrechtlicher Fragen, DStR 1975, S. 535 - 543, (536)

3) BFH v. 28.11.1973 I R 101/72 BStBl. 1974, II S. 289

4) OLG Hamm, Beschluß v. 22.1.1974 - 15 W 36/73, DB 1974, S. 424

b. PFLEGSCHAFT

(1) ABSCHLUSSPFLEGSCHAFT

Da beim Abschluß eines Gesellschaftsvertrages zwischen den Eltern und ihren minderjährigen Kindern die Eltern ihr Kind nicht vertreten können, weil sie durch die auszuführende Aufgabe, bei der es sich um ein Rechtsgeschäft handelt, gem. §§ 1629 Abs. 2, 1795 Abs. 1 u. 2, 181 BGB rechtlich verhindert sind, ist nach § 1909 BGB ein Ergänzungspfleger (Abschlußpfleger) zu bestellen. Bei der Aufnahme mehrerer minderjähriger Kinder in eine OHG oder KG als Komplementär oder Kommanditist hat der Unternehmer für jedes seiner Kinder eine Ergänzungspflegschaft zu errichten, denn insbesondere durch die Bildung gesamthänderischen Eigentums sind Rechtsgeschäfte der Kinder untereinander gegeben. Da diese Rechtsbeziehungen zwischen stillen Gesellschaftern nicht bestehen, denn es gibt nur schuldrechtliche Beziehungen zwischen dem Minderjährigen und dem Unternehmer, kann derselbe Pfleger für jedes Kind eine Gesellschaft gründen.

Eine einschneidende Änderung brachte die BGH-Entscheidung vom 27.9.1972, [1] die die Grundlage des § 181 BGB - das Verbot des Selbstkontrahierens - nicht mehr aufrecht erhält, wenn die Rechtsgeschäfte den Minderjährigen nur rechtliche Vorteile bringen. Hieraus zieht Sudhoff [2] die Folgerung, daß der Unternehmer, der seine minderjährigen Kinder durch die Schenkung der Beteiligung zu Kommanditisten, stillen Gesellschaftern und

---

1) BGH v. 27.9.1972 IV ZR 225/69 BB 1973, S. 63

2) SUDHOFF, H.: Darf für einen minderjährigen Gesellschafter ein Ergänzungspfleger bestellt werden? DStR 1973, S. 593- 598 (596)

Unterbeteiligten werden läßt, keine Pflegerbestellung vorzunehmen brauche, da er nur rechtliche Vorteile gewähre. Hier setzt die Kritik von Keuk [1] ein. Der Abschluß des Gesellschaftsvertrages bringe nicht nur rechtliche Vorteile, sondern verpflichte den Minderjährigen auch zur Leistung der gesellschaftsvertraglich zu erbringenden Einlage. Daß der Vater dem Minderjährigen die zur Leistung der Einlage erforderlichen Mittel selbst schenke, ändere nichts an dieser Tatsache. Auch Rosenau [2] ist der Meinung, es gehe hier nicht um die Schenkung des Kapitalanteils, sondern um die Gründung einer Personengesellschaft, die den Gesellschaftern nicht nur Rechte, sondern auch Pflichten bringe.

(2) ENTWICKLUNG ZUR AUFHEBUNG DER DAUERPFLEGSCHAFT

Eine Verschärfung der Forderung für die steuerliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaften trat durch das sog. Dauerergänzungspfleger-Urteil [3] des BFH ein, dessen Leitsatz lautet: "Gründet der Vater mit seinen minderjährigen Kindern eine Personengesellschaft zur Fortführung des väterlichen Unternehmens, so können die minderjährigen Kinder als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Nr. 2 EStG regelmäßig nur dann anerkannt werden, wenn für die Dauer der Minderjährigkeit und der Mitgliedschaft der Kinder gem. § 1909 BGB Ergänzungspfleger für die Kinder bestellt werden, weil nur unter dieser Voraussetzung klare und eindeutige Reehtsverhältnisse geschaffen sind und deren tatsäch-

---

1) KEUK- KNOBBE, B.: Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StKgR 1975, S. 197 - 220 (213)

2) ROSENAU, H.: Unentgeltliche Übertragung von Vermögensteilen auf Minderjährige, 3. Aufl., Berlin 1974, S. 41

3) BFH v. 1.2.1973 IV R 61/72 BStBl. 1973, II S. 309

licher Vollzug gesichert ist." In der Literatur und der Zivilrechtsprechung stieß diese Entscheidung auf Ablehnung. Flume [1] meinte, wenn die Beteiligung genügend begründet sei, sei ihr Bestand unabhängig davon, ob die minderjährigen Kinder einen handlungsfähigen Vertreter haben. Rosenau [2] kritisierte, daß der BFH übersehe, daß durch den Gründungsvertrag bereits der Gesellschaftsanteil des Minderjährigen entstehe und alle Fragen, die damit anfallen - Gewinnverteilung, Entnahme usw.-, geregelt seien, so daß sie - so auch Risse [3] - der Beschlußfassung durch die Gesellschafterversammlung entzogen seien.

Die Zivilrechtsprechung zeigte ihre ablehnende Haltung gegenüber der BFH-Entscheidung durch die Nichtgenehmigung eines Antrags auf Errichtung einer Dauerpflegschaft, der mit der Begründung gestellt wurde, daß die Voraussetzung für die Bestellung eines Dauerpflegers - Verhinderung der Eltern an der Vertretung des Kindes wegen eines Rechtsgeschäfts - gegeben sei. Das angerufene Amtsgericht lehnte die Dauerpflegschaft deshalb ab, weil es mit den Grundsätzen rechtsstaatlicher Ordnung nicht vereinbar sei, "Eltern ohne ersichtlichen Grund von vornherein böswilliges Verhalten bei der Wahrnehmung ihrer Rechte und Pflichten als gesetzliche Vertreter ihrer Kinder bei der Beteiligung von Eltern und Kindern an einer Gesellschaft zu unterstellen, eine solche Unterstellung

---

1) FLUME, W.: Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften nach Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, DB 1973, S. 786 - 795 (794)

2) ROSENAU, H.: Unentgeltliche Übertragung von Vermögensteilen auf Minderjährige, 3. Aufl., Berlin 1974, S. 43

3) RISSE, H.: Zur Ergänzungspflegschaft bei Familiengesellschaften, BB 1973, S. 690

würde die im Art. 1 GG garantierte Würde des Menschen antasten. Insoweit kann keinesfalls den Erwägungen des BFH in seinem Urteil vom 1.2.1973 beigetreten werden; die sich ergebende steuerrechtliche Problematik ist so, wie sie sich der BFH denkt, nicht lösbar." 1) Böttcher 2) meinte hierzu, wenn auch keine schädigende Betreuung der Kindesbeteiligung durch die Eltern zu unterstellen sei, so könne der Verwaltung nicht zugemutet werden, dies in jedem einzelnen Fall zu überprüfen.

Wegen dieser seinerzeit bestandenen ungeklärten Rechtslage hatte der Bundesfinanzminister im Schreiben vom 10.9.1973 3) die Finanzverwaltung angewiesen, solange die Frage bürgerlich-rechtlich höchstrichterlich noch nicht entschieden sei, die Anerkennung des Gesellschaftsvertrages mit minderjährigen Kindern nicht von der Gestellung eines Dauerergänzungspflegers abhängig zu machen.

Auf Grund eines Vorlagebeschlusses des OLG Hamm 4) hat der Bundesgerichtshof mit Beschluß vom 18.9.1975 5) entschieden, daß der Schutzzweck des § 181 BGB bei gewöhnlichen Gesellschafterbeschlüssen nicht zum Tragen komme, Sollte zwischen dem minderjährigen Gesellschafter und seinen als Gesellschafter beteiligten Eltern ein Inter-

---

1) Amtsgericht Hamburg v. 6.7.1973 - 111 - VIII B 16244, DB 1973, S. 1391

2) BÖTTCHER, C.: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1973/74 S. 117 - 162 (140)

3) BdF-Schreiben v. 10.9.1973 - IV B 2 - S 2241 - 12/73, DB 1973, S. 1775

4) OLG Hamm, 22.3.1974, 15 W 174/73, BB 1974, S. 574

5) BGH v. 18.9.1975 - II ZB 6/74, BB 1975, S. 1452

essengegensatz vorliegen, so daß mit Recht vermutet werden kann, daß die Eltern aus Eigennutz handeln und dadurch eine Benachteiligung der Kinder eintrete, bestehe die Möglichkeit, "über eine Entziehung der Vertretung nach §§ 1629, 1796 BGB aus gegebenem Anlaß eine Ergänzungspflegschaft gem. § 1909 BGB herbeizuführen." Klamroth [1] fragt mit Recht, von wem soll aber das Vormundschaftsgericht zu dieser Handlung veranlaßt werden.

Wenn im Schrifttum [2] auch die Meinung vertreten wurde, daß der Bundesfinanzhof die Auffassung des Bundesgerichtshofs respektieren und seine Rechtsprechung darauf einstellen werde, und der Beschluß des Bundesgerichtshofs dem Unternehmer schon einen größeren Gestaltungsspielraum gewährte - nicht der Dauerergänzungspfleger, sondern er selbst vertrat jetzt seine Kinder in ihrer Gesellschaftereigenschaft - sowie das Schreiben des BdF vom 19.12.1975 [3] ihm bestätigte, daß auch in Zukunft für die steuerliche Anerkennung einer Mitunternehmerschaft mit minderjährigen Kindern keine nachteiligen Folgerungen gezogen werden sollen, wenn Dauerergänzungspfleger für die minderjährigen Kinder nicht bestellt worden sind, bestand seine Rechtsunsicherheit, da Verwaltungsanweisungen nicht bindend für das Gericht sind, solange, wie die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung die Dauerpflegschaft für die Anerkennung der

---

1) KLAMROTH, S.: Zur Anwendbarkeit des Selbstkontrahierungsverbots auf Gesellschafterbeschlüsse über laufende Gesellschaftsangelegenheiten, BB 1975, S. 1452 - 1454 (1454)

2) SCHMIDT, L.: Ergänzungspflegschaft für Minderjährige als Kommanditisten einer Familien-KG, NSt.3/1976, S. 27 - 32 (29)

3) BdF - Schreiben v. 19.12.1975 IV B 2 S 2241 - 117/75 LSW, Gruppe 3, S. 341

Familienpersonengesellschaften mit Minderjährigen forderte. Erst das BFH-Urteil vom 29.1.1976 [1] brachte die Wende durch den Tenor, daß es für die einkommensteuerliche Anerkennung einer Familienpersonengesellschaft mit minderjährigen Kindern nicht mehr erforderlich sei für jedes als Gesellschafter beteiligte Kind während der Dauer der Minderjährigkeit einen Dauerpfleger zu bestellen. Der Senat halte an der Rechtsauffassung, die er in dem Urteil v. 1.2.1973 [2] vertreten habe, nicht mehr fest.

F. BESTEUERUNG DER GRÜNDUNG VON FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF DIE UNTERNEHMERISCHEN ENTSCHEIDUNGEN

I. EINKOMMENSTEUER

1. GEWINNREALISIERUNGSWAHLRECHT BEI DER GRÜNDUNG

a. RECHTSGRUNDLAGE

Die entgeltliche Aufnahme von Kindern in das väterliche Unternehmen durch Gründung einer Familienpersonengesellschaft fällt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministers vom 20.7.1970 [3] (Einbringung eines Einzelunternehmens in eine neu gegründete Personengesellschaft) in den

---

1) BFH v. 29.1.1976 IV R 102/73, BStBl. 1976, II S. 328
2) BFH v. 1.2.1973 IV R 61/72, BStBl. 1973, II S. 309
3) IV B/5 - S 1978 - 26/70
IV B/2 - S 1909 - 9/70
BStBl. 1970, I S. 922

Geltungsbereich des § 22 UmwStG 1969[1] § 24 UmwStG 1977 [2], der eine Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens zwischen dem Buchwert und dem Teilwert zuläßt. Der Vater muß jedoch Mitunternehmer der Personengesellschaft werden, weil nur dann die spätere Erfassung der in dem eingebrachten Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven möglich ist.

b. BUCHWERTFORTFÜHRUNG

Wird von dem Recht der Buchwertfortführung Gebrauch gemacht, ergeben sich insofern für den Unternehmer Vorteile, als er die Versteuerung solange in die Zukunft verlagern kann, bis die stillen Reserven durch Veräußerungen oder Entnahmen aufgedeckt werden.

c. ANSATZ EINES ZWISCHENWERTES

Setzt die aufnehmende Familienpersonengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem zwischen dem Buchwert und dem Teilwert liegenden Zwischenwert ein, so erfolgt die Versteuerung der realisierten stillen Reserven mit dem vollen Einkommensteuersatz. Die Meinungen über die wahlweise Realisierung der stillen Reserven eines jeden einzelnen Wirtschaftsguts gehen in der Literatur auseinander. Nach Littmann [3] gilt die

---

1) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 14.8.1969, BGBl. I S. 1163

2) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 6.9.1976, BStBl. 1976, I S. 476

3) LITTMANN, E.: Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform - UmwStG 1969 - (II), DStR 1969, S. 559 - 564 (560)

Gestaltungsfreiheit des § 22 Abs. 2 UmwStG 1969 - § 24 Abs. 2 UmwStG 1977 - für jedes einzelne Wirtschaftsgut, so daß Buch-, Zwischen- und Teilwerte nebeneinander angesetzt werden können. Lange [1] meint, da die Veräußerung einzelner zu einer Gesamthandsgemeinschaft gehörenden Wirtschaftsgüter rechtlich nicht möglich sei, könne auch der Kaufpreis nicht beliebig auf einzelne Wirtschaftsgüter verteilt werden.

Der Unternehmer hat kein Wahlrecht. Er hat ausschließlich die Anweisung des Bundesfinanzministers [2] zu befolgen, in der es heißt: "Werden die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens aufgestockt, so gilt Nr. 2 zu § 17 UmwStG 1969 - § 20 UmwStG 1977 - "entsprechend". Das bedeutet, die in den Buchwerten der Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven sind prozentual gleichmäßig aufzulösen. Zunächst ist festzustellen, in welchen Buchwerten stille Reserven enthalten und wie hoch sie insgesamt sind. Dieser Betrag wird dann gleichmäßig um den Vomhundertsatz aufgelöst, der dem Verhältnis des aufzustockenden Betrages zum Gesamtbetrag der stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht.

---

1) LANGE, J.: Personengesellschaften im Steuerrecht, Herne/Berlin, 1967, Rnr. 317

2) IV B/5 - S 1978 - 26/70
IV B/2 - S 1909 - 9/70 BStBl. 1970, I S. 922

Nr. 2 zu § 22 UmwStG

Beispiel:

	Buchwert	stille Reserven
Grundstück	100 000,-- DM	150 000,-- DM
Einrichtung	80 000,-- "	9 000,-- "
Waren	35 000,-- "	6 000,-- "
Kasse	5 000,-- "	-
	220 000,-- DM	165 000,-- DM

Die Buchwerte sollen um 55 000,-- DM aufgestockt werden.

	Aufstockung	Zwischenwert
Grundstück	50 000,-- DM	150 000,-- DM
Einrichtung	3 000,-- "	83 000,-- "
Waren	2 000,-- "	37 000,-- "
Kasse	-	5 000,-- "
	55 000,-- DM	275 000,-- DM

Der Unternehmer wird die Zwischenwerte nur dann ansetzen, wenn er in dem betreffenden Veranlagungszeitraum ein sehr geringes Einkommen hat, so daß die Tarifsteigerung gemäßigt bleibt, wenn er mit diesem Einbringungsgewinn Verlust ausgleichen kann, oder die Gefahr des Verfalls des Verlustvortrags besteht, da die Fünfjahresfrist überschritten wird.

d. ANSATZ ZUM TEILWERT

(1) VORAUSSETZUNG DES PRIVILEGS NACH § 16 Abs. 4 EStG

Will der Unternehmer die Steuervergünstigung der Geschäftsveräußerung im ganzen gem. § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen, muß er sämtliche stillen Reserven der

Wirtschaftsgüter aufdecken (§ 22 Abs. 3 UmwStG 1969 - § 24 Abs. 3 UmwStG 1977 -), die die wesentliche Grundlage des Betriebes - die Rechtsprechung entwickelte sie durch Entscheidungen in Einzelfällen [1]- bilden. Wenn das eingebrachte Betriebsvermögen insgesamt mit seinem Teilwert angesetzt werden soll, so ist auch ein bestehender originärer Geschäftswert mit anzusetzen, denn lt. Anweisung des Bundesfinanzministers [2] ist "ein Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit den Teilwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter ohne Berücksichtigung eines bestehenden originären Geschäftswerts...noch kein Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit dem Teilwert." Auch ein derivativer Geschäftswert ist anzusetzen. Er kann nicht mit der Begründung abgeschrieben werden, daß er durch die Einbringung des Unternehmens in eine Personengesellschaft wertlos geworden sei. [3]

Sollte der Unternehmer versuchen, den Einbringungsgewinn durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz zu neutralisieren, sind die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen nicht gegeben. Die spätere Auflösung der Minderwerte führt zu laufenden Gewinnen, die jedoch unter den Familienangehörigen innerhalb der folgenden Jahre steuergünstig variiert werden können.

---

1) Abschn. 139 Abs. 7 EStR 1972 v. 22.5.1973, BStBl. 1973, I S. 223, geändert durch EStER 1975 v. 7.1.1976, BAnz. Nr. 12, Beilage

2) BdF-Schreiben v. 20.7.1970 - IV B/5 - S 1978 - 26/70
IV B/2 - S 1909 - 9/70
BStBl. 1970, I S. 922

3) BFH v. 16.7.1975 VIII R 178/72 BStBl. 1975, II S. 817

Beispiel:
In 4 Maschinen sind stille Reserven von je 5 000,-- DM enthalten. Betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer 2 Jahre, Verkauf der Maschinen: jährlich eine.

negative Ergänzungsbilanz des Vaters

Minderwert des Kapitalkontos	20 000,--	Minderwert der Maschinen	20 000,--

positive Ergänzungsbilanz des Sohnes

Mehrwert der Maschinen	20 000,--	Mehrwert des Kapitalkontos	20 000,--

		Vater	Sohn
1. Jahr	Auflösung Minderwert durch Verkauf	+ 5 000,--	
	Auflösung Mehrwert durch Verkauf		./. 5 000,--
	AfA		./. 7 500,--
2. Jahr	Auflösung Minderwert durch Verkauf	+ 5 000,--	
	Auflösung Mehrwert durch Verkauf		./. 2 500,--
	AfA		./. 5 000,--
3. Jahr	Auflösung Minderwert durch Verkauf	+ 5 000,--	
4. Jahr	Auflösung Minderwert durch Verkauf	+ 5 000,--	
		20 000,--	20 000,--

Die Besteuerung der Geschäftsveräußerung im ganzen ergibt sich bereits aus den § 2 Abs. 1 Ziff. 1, 2 und 3 EStG, denn sie stellt die letzte land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder selbständige Tätigkeit dar. Die §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG haben keine eigene Bedeutung. Sie wollen nur eine Trennung zwischen dem laufenden Gewinn und dem Veräußerungsgewinn herbeiführen, um damit die Grundlage für die Begünstigung des Veräußerungsgewinns zu bilden.

(2) ERMITTLUNG DES VERÄUSSERUNGSGEWINNS

Der Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis - der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Familienpersonengesellschaft und den Ergänzungsbilanzen der Familienmitglieder erfaßt ist - nach Abzug der Veräußerungskosten- Notariats- und Gerichtskosten usw. - den Wert des eingebrachten Betriebsvermögens übersteigt. Das Betriebsvermögen ist für den Zeitpunkt der Einbringung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG zu ermitteln. Dem Veräußerungspreis ist also der buchmäßige Wert des Betriebsvermögens gegenüberzustellen.

Ermittelt der Vater seinen Gewinn durch die Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, wird er so behandelt, als sei er im Zeitpunkt der Veräußerung zunächst zum Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG übergegangen. Die erforderlichen Zu- und Abrechnungen nach Abschn. 19 Abs. 1 EStR muß er beim laufenden Gewinn berücksichtigen. [1)]

1) BFH v. 23.11.1961 IV 98/60 S BStBl. 1962, III S. 199

(3) VERSTEUERUNG DES VERÄUSSERUNGSGEWINNS

(a) FREIBETRÄGE

Um die mit dem Veräußerungsgewinn bei der Einbringung verbundene Steuerlast zu mindern, wird der Vater die vom Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen gewährten Freibeträge in Anspruch nehmen.

Nach §§ 14, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 EStG wird ein Veräußerungsgewinn zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er bei der Veräußerung des ganzen Betriebs 30 000,-- DM übersteigt. Um sicherzustellen, daß nur die Inhaber kleiner und mittlerer Betriebe, zu denen in hohem Maße Familienpersonengesellschaften gehören, begünstigt werden, gilt der Freibetrag in voller Höhe nur bis zu einem Veräußerungsgewinn von 100 000,-- DM uneingeschränkt. Diese Beträge, die vor dem 2. StÄndG 1971 [1] noch 20 000,-- DM bzw. 80 000,-- DM betrugen, wurden wegen der eingetretenen Geldentwertung und der Einbeziehung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden, die bis dahin noch außer Ansatz blieben - bis 30.6.1970 bei Land- und Forstwirten, bis 14.8.1971 bei Kleinstgewerbetreibenden und Freiberuflern - erhöht. Durch Gestaltungsmaßnahmen wird der Vater versuchen, den vollen Freibetrag zu erzielen. Überträgt er die aufgedeckten stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter, bedarf er des Härteausgleichs nicht. Beansprucht er nur für einen Teil des Gewinns § 6 b oder § 6 c EStG, so ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG jedoch unter Berücksichtigung des Teils des Veräußerungsgewinns,

---

1) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer steuerrechtlicher Vorschriften (Zweites Steueränderungsgesetz 1971) v. 10.8.1971 BStBl. 1971, I S. 373

für den bereits § 6 b oder § 6 c EStG in Anspruch genommen worden ist, zu gewähren. [1]
Beispiel: [2] Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs beträgt 112 000,-- DM. In Höhe von 60 000,-- DM wird eine Rücklage nach § 6 b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildet. Es bleibt ein Restveräußerungsgewinn von 52 000,-- DM. Da der Veräußerungsgewinn den Betrag von 100 000,-- DM um 12 000,-- DM übersteigt, ermäßigt sich nach § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG der Freibetrag von 30 000,-- DM um 12 000,- DM. Von dem Restveräußerungsgewinn kann deshalb nur ein Freibetrag von 18 000,-- DM abgezogen werden. Dieser Nachteil ergibt sich nicht, wenn der Vater die 100 000,-- DM Grenze wahrt.

Aber auch bei der Grenzwahrung können sich über die Höhe des Freibetrags Zweifel ergeben.
Beispiel: [3] Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebs beträgt 75 000,-- DM. In Höhe von 25 000,-- DM wird eine § 6 b - Rücklage gebildet. Der Restveräußerungsgewinn beträgt 50 000,-- DM. Hier entsteht für den Vater die Frage, ob er den vollen Freibetrag oder nur den anteiligen (75 000 : 50 000 = 3 : 2 = 20 000) in Anspruch nehmen kann. Er sollte der Meinung von Seithel [4] folgen, der die Gewährung des nur anteiligen Freibetrags mit folgender Begründung ablehnt. Da der volle Freibe-

---

1) BMWF-Schreiben v. 22.8.1972 - IV B 2 - S 2142 - 6/72, BB 1972 S. 1125/26

2) VON DER HEYDEN, D. - KÖRNER, W.: Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 4. Aufl., Herne - Berlin 1973, S. 401

3) RICHTER, H.: Auswirkung des § 6 b EStG auf die Regelungen des § 16 Abs. 4 und 5 EStG, DStR 1973, S. 746 - 747 (746)

4) SEITHEL, R.: Anwendung der Freibetragsregelung für Veräußerungsgewinne bei Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6 b EStG, DStR 1969, S. 749 - 750 (750)

trag nur bei der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebs gewährt werden soll, unterliege er folgerichtig bei einer Teilbetriebsveräußerung einer entsprechenden Kürzung. Da jedoch der Teil des Veräußerungsgewinns, der nach § 6 b EStG begünstigt ist, kein Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebs sei, und der Veräußerungsgewinn für sich betrachtet ebenfalls keinen Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebs darstelle, bestehe ein Anspruch auf den vollen Freibetrag, auch wenn ein Teil des Veräußerungsgewinns nach § 6 b EStG steuerfrei sei.

Weiterhin wird der Vater seine Steuerminderungsbestrebungen bei der Gründung des Familienunternehmens auf steuerrechtlich anzuerkennende Veräußerungen von Haupt- und Teilbetrieben richten - nicht auf die Zerlegung einer wirtschaftlich einheitlichen Veräußerung (§ 6 StAnpG - § 42 AO 1977 -) -, um eine wesentliche Erhöhung der Freibeträge zu erreichen. Als Berechnungsgrundlage wird das Verhältnis des Buchwertes des Teilbetriebs zum Buchwert des ganzen Betriebs für maßgebend gehalten.[1)]

Beispiel: [2)]		
	Buchwert des Hauptbetriebs	40 000,-- DM
	Teilbetrieb Nr. 1	40 000,-- DM
	Teilbetrieb Nr. 2	20 000,-- DM
		100 000,-- DM

---

1) BFH v. 22.8.1957 IV 154/56 BStBl. 1954, III S. 352
BFH v. 20.9.1963 VI 26/63 U BStBl. 1963, III S. 503

2) HERRMANN, C. u. a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975 Losebl. Lfg. 114, Sept. 1975, § 16 Anm. 440 EStG

Veräußerung des Teilbetriebs Nr. 2:
Freibetrag 20/100 von 30 000,-- DM = 6 000,-- DM
Veräußerung des Teilbetriebs Nr. 1:
Freibetrag 40/80 von 30 000,-- DM = 15 000,-- DM
Veräußerung des Hauptbetriebs:
Freibetrag 30 000,-- DM
insg. 51 000,-- DM

Würde die Betriebsveräußerung im ganzen als wirtschaftlich einheitlicher Vorgang erfolgen, so könnte der Unternehmer nur einen Freibetrag von 30 000,-- DM geltend machen.

Bei einem erheblichen Sachwerteinsatz würde der Unternehmer besser - so auch Wendt [1] - den gemeinen Wert des veräußerten Teilbetriebs im Verhältnis zum gemeinen Wert des Gesamtunternehmens als Aufteilungsmodus zugrunde legen. Beim leistungsorientierten Unternehmen (z.B. bei Freiberuflern) wäre der Umsatz ein besserer Maßstab. [2] Sauer [3] hält den wirtschaftlichen Leistungsbeitrag, der finanziell zu beziffern ist - Saldo aus Erlösen und Ausgaben, bei innerbetrieblichen Leistungen sind Verrechnungspreise anzusetzen - für eine sachgerechtere Berechnungsgrundlage.

Wenn der Vater nach Vollendung seines 55. Lebensjahres oder wegen dauernder Erwerbunfähigkeit seinen Betrieb in die Familiengesellschaft einbringt, tritt nach § 16 Abs. 4 letzter Satz EStG an die Stelle von 30 000,-- DM

---

1) WENDT, W.: Der steuerfreie Veräußerungsgewinn, DStR 1969, S. 142 - 143 (142)

2) BFH v. 6.12.1963 IV 268/63 U BStBl. 1964, III S. 135

3) SAUER, O.: Aufteilung des gem. § 16 Abs. 4 EStG steuerfreien Betrags bei Teilbetriebsveräußerungen, FR 1975, S. 420 - 424 (423)

bzw. 100 000,-- DM ein Betrag von 60 000,-- DM bzw. 200 000,-- DM. Durch diesen erhöhten Freibetrag sollen besondere Härten vermieden oder gemildert und die Altersvorsorge begünstigt werden.

War der Vater Land- und Forstwirt, erhielt er für Veräußerungen nach dem 30.6.1970 und vor dem 1.1.1977 einen besonderen Freibetrag, denn die Land- und Forstwirte, die in ihrem Betrieb auf die Dauer keine ausreichende Existenzgrundlage fanden, sollten durch steuerliche Vergünstigungen zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes veranlaßt werden. Der Vater wird die Vergünstigung der Vorschrift des § 14 a Abs. 1 EStG noch in Anspruch genommen haben, indem er seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kurz vor dem 1.1.1977 in die Personengesellschaft mit seinen Kindern einbrachte, damit ihm an Stelle des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG auf Antrag noch der Freibetrag von 60 000,-- DM gewährt werden konnte.

Zur Einsparung von Grunderwerb- und Gesellschaftsteuer kann der Vater ohne einkommensteuerliche Nachteile einzelne Wirtschaftsgüter zurückbehalten, denn sie gehören, obgleich sie sich in seinem Eigentum befinden, aber der Familienpersonengesellschaft zur Nutzung überlassen werden, zum notwendigen Betriebsvermögen der Familienpersonengesellschaft und gelten ertragsteuerlich als mit eingebracht [1)], das bedeutet, daß die Steuervergünstigung der Geschäftsveräußerung im ganzen, die nur bei der Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven gilt, auch hier Anwendung findet, denn auch die stillen Reserven in den

---

1) LITTMANN, E.: Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform - UmwStG 1969 - (II), DStR 1969, S. 559 - 564 (561)

zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern des Seniors werden mit aufgedeckt.[1]

(b) TARIFERMÄSSIGUNG NACH § 34 EStG

Wenn der Veräußerungsgewinn den Freibetrag übersteigt, hat § 34 EStG die Aufgabe, die steuerliche Belastung, die durch die Zusammenballung von Einkünften in einem Veranlagungszeitraum eintritt, zu mildern, deshalb beträgt der ermäßigte Steuersatz die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre.

Nach der Rechtsprechung des BFH vom 20.8.1964 [2] mußte der Unternehmer die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach Abschn. 35 EStR bei der Veräußerung des Betriebs als volltariflich besteuerten Gewinn auflösen, da die Veräußerung, die die Auflösung der stillen Rücklagen herbeiführte, auf einen freiwilligen Entschluß des Unternehmers zurückginge. Der Bundesfinanzminister gab jedoch die Anweisung,[3] daß auch diese Rücklagen mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern seien. Der BFH wich dann auch in seinem Urteil vom 25.6.1975 [4] ausdrücklich von der Entscheidung des IV. Senats vom 20.8.1964 ab und erklärte, daß die Auflösung der Rücklage für Ersatzbeschaffung infolge der Veräußerung des Betriebs zur -

1) WIDMANN, S. - MAYER, R. Umwandlungsrecht, Kommentar, Bonn, Losebl. RdNr. 4885 c

2) BFH v. 20.8.1964 IV 40/62 BStBl. 1964, III S. 504

3) BdF-Schreiben v. 29.7.1974, IV B 2 - S 2242 - 2/74, DB 1974, S. 1457

4) BFH v. 25.6.1975 I R 201/73 BStBl. 1975, II S. 848

Erhöhung des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns führe. Dies gilt auch für die Rücklagen nach § 6 b EStG, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung aufgelöst werden. [1)]

Da § 34 EStG nur die zusammengeballte Aufdeckung der stillen Reserven begünstigen will, findet die Härteregelung keine Anwendung, wenn der Unternehmer die aufgedeckten stillen Reserven ganz oder teilweise auf bestimmte andere Wirtschaftsgüter überträgt (§ 6 b, 6 c EStG).

(c) STEUERERMÄSSIGUNG BEI BELASTUNG MIT ERBSCHAFTSTEUER (§ 35 EStG)

Da die Einführung dieser Vorschrift in das Einkommensteuergesetz 1975 zur Milderung der Doppelbelastung mit Einkommen- und Erbschaftsteuer dient, wird der Vater, dessen Betriebsvermögen, das er in die Familienpersonengesellschaft zum Teilwert einbringt, Wirtschaftsgüter enthält, die er im Wege der Erbfolge übernommen und für deren stille Reserven er Erbschaftsteuer entrichtet hat, einen Antrag auf Ermäßigung der Einkommensteuer gem. § 35 EStG stellen. Problematisch ist die Höhe des Betrages, der begünstigt werden wird.
Beispiel: Vater, verheiratet, 56 Jahre alt, bringt sein Einzelunternehmen in die mit seinen Kindern neu gegründete Familienpersonengesellschaft ein. Das Betriebsvermögen beinhaltet ein Grundstück, das er vor zwei Jahren von seinem Vater erbte und für das er bereits Erbschaftsteuer bezahlt hat (Buchwert 20 000,-- DM, Einheitswert 80 000,-- DM, Teilwert 150 000,-- DM).

---

1) Abschn. 41 b Abs. 7 Satz 7 EStR 1975 v. 14.4.1976, BStBl. 1976, I Sondernummer 2/1976

Gewinn aus Gewerbebetrieb	250 000,-- DM
Darin ist ein begünstigter Veräußerungsgewinn von 190 000,-- enthalten	
Sonderausgaben	8 200,-- DM
Einkommen	241 800,-- DM
Freibetrag für Veräußerungsgewinn	60 000,-- DM
zu versteuerndes Einkommen	181 800,-- DM

$\frac{76\,872}{181\,800}$ = 42,28 v. H.

Der ermäßigte Steuersatz beträgt $\frac{42{,}28}{2}$ = 21,14 v.H.

Gesamte Einkommensteuer

Nach der Einkommensteuertabelle

zu versteuerndes Einkommen	181 800,-- DM
./. des zur Einkommensteuer heranzuziehenden Teils des Veräußerungsgewinns von 190 000 ./. 60 000 ./.	130 000,-- DM
	51 800,-- DM
erhöht auf Endbetrag der Tabellenstufe	51 839,-- DM
Einkommensteuer 12 694,-- DM	

Nach dem ermäßigten Steuersatz

zu versteuerndes Einkommen	181 800,-- DM
./. des nach der Einkommensteuertabelle zu versteuernden Betrags	51 839,-- DM
	129 961,-- DM
ermäßigter Steuersatz 21,14 v. H.	
Einkommensteuer 27 473,-- DM	
Einkommensteuer insgesamt	40 167,-- DM

Das Betriebsgrundstück hat der Erbschaftsteuer
mit EW 80 000,-- DM
+ 32 000,-- DM Zuschlag von 40 v. H. = 112 000,-- DM
unterlegen

Der Buchwert beträgt	20 000,-- DM
Der Teilwert	150 000,-- DM
Nach Troll [1] sind gem. § 35 EStG	130 000,-- DM

begünstigt, denn die Anwendung des § 35 EStG hänge lediglich davon ab, daß die Einkünfte als Wirtschaftsgüter der Erbschaftsteuer unterlegen haben, nicht in welchem Umfang und mit welchem Wert, wie es Klotz [2] verlangt. Nach ihm ist nur die Differenz zwischen

Buchwert	20 000,-- DM
und Erbschaftsteueransatz	112 000,-- DM
	92 000,-- DM

begünstigt. Diese Auffassung vertritt auch die Finanzverwaltung.[3] Der Unternehmer wird versuchen, die für ihn günstigste Berechnungsmethode - nämlich die von Troll - durchzusetzen.

Erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb	22 000,-- DM
Steuerklasse I, Erbschaftsteuer 3 v.H.	660,-- DM

$$\text{Ermäßigungssatz} \quad \frac{660 \times 100}{22\,000 + 90\,000} = 0{,}59 \text{ v. H.}$$

Einkommensteuer 40 167,-- DM

---

1) TROLL, M.: Ermäßigung der Einkommensteuer bei gleichzeitiger Belastung der Einkünfte mit Erbschaftsteuer, RWP, Steuerrecht, 1974 S. 495 - 504 (501)

2) KLOTZ, W.: Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ 1974, S. 347 - 350 (349)

3) Abschn. 213 e Abs. 1 EStR 1975 v. 14.4.1976, BStBl. 1976, I, Sondernummer 2/1976

Von der Einkommensteuer entfallen auf das eingebrachte Grundstück anteilig

$$\frac{130\,000 \times 40\,167}{250\,000} = 20\,886{,}-- \text{ DM}$$

Minderung der Einkommensteuer von	40 167,-- DM
0,59 v.H. v. 20 886,-- DM	123,-- DM
zu zahlende Einkommensteuer	40 044,-- DM

2. ERMITTLUNG DER STEUERLICH GÜNSTIGSTEN BEWERTUNG

Der Vater wird in der Übergabebilanz möglichst geringe Wertansätze wählen, um die nicht begünstigten laufenden Gewinne niedrig zu halten und die begünstigten Veräußerungsgewinne zu erhöhen. Die Familienpersonengesellschaft muß in ihrer Eröffnungsbilanz eine Neubewertung vornehmen, denn die Buchwerte in der Schlußbilanz des Vaters - der Betrieb wurde von den Kindern entgeltlich erworben - sind ohne rechtliche Bedeutung. [1] Unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften - die Teilwerte der Aktiva, die über den Anschaffungskosten liegen, weil sie durch einen negativen Geschäftswert gemindert sind, müssen auf die Höhe der Anschaffungskosten herabgesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG), liegen die Anschaffungskosten über den Teilwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter, so ist der übersteigende Betrag als Geschäftswert zu aktivieren [2] - wird der Unternehmer die Bewertung so durchführen, daß möglichst viele Wirtschaftsgüter sofort aufwandswirksam werden können, daß das AfA-Volumen möglichst groß ist und die nicht aufwandswirksamen Wirtschaftsgüter (Grundstücke,

1) BFH v. 31.5.1972 I R 49/69 BStBl. 1972, II S. 696
2) BFH v. 9.10.1969 IV 166/64 BStBl. 1970, II S. 205

Firmenwert) im Wertansatz möglichst gering bleiben. Um jedoch das steuerlich günstigste Ergebnis zu erzielen, muß er die steuermindernden Auswirkungen jeder einzelnen Gesetzesvorschrift und in Kombination miteinander unter Berücksichtigung der steuerlichen Verhältnisse der einzelnen Familiengesellschafter durchrechnen.

II. GEWERBESTEUER

1. STEUERMINDERUNGSMÖGLICHKEITEN DES UNTERNEHMERS

Wenn es auch eine persönliche Steuerpflicht im Gewerbesteuerrecht nicht gibt, sondern nur eine objektive der Gewerbebetriebe, kann der Unternehmer doch durch die richtige Entscheidung bei der Gründung der Familienpersonengesellschaft eine Gewerbesteuerminderung erreichen, indem er bei Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven - die stillen Reserven bleiben gewerbesteuerfrei - versucht, innerhalb der Grenzen des begünstigten Veräußerungsgewinns, die sofort aufwandswirksamen Wirtschaftsgüter (z.B. Waren, kurzl. Wirtschaftsgüter) möglichst hoch aufzustocken, um den normal zu versteuernden Gewinn aus Gewerbebetrieb der neu gegründeten Familienpersonengesellschaft zu verringern.

2. STEUERLICHE NACHTEILE DES UNTERNEHMERS

Nachteilig ist jedoch für den Unternehmer, daß die Vergütungen, die er auf Grund eines Arbeitsverhältnisses an seine Kinder leistete, durch den Eintritt der Kinder in die Mitunternehmerschaft nicht mehr vom Gewinn abgesetzt werden können, sondern gem. § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG Gewinnanteile darstellen und bei gewerbesteuerpflichtigen Familienpersonengesellschaften der

Gewerbesteuer unterliegen. Selbst die Einsparung der Zusammensteuer wiegt in den meisten Fällen die höhere Erbeertragsteuer nicht auf.

I. UMSATZSTEUER

1. GESCHÄFTSVERÄUSSERUNG IM GANZEN

Iringt der Unternehmer sein bisheriges Einzelunternehmen in die mit seinen Kindern gegründete Familienpersonengesellschaft ein, so findet ein Leistungsaustausch statt. Es handelt sich um eine Geschäftsveräußerung im ganzen, die früher, wenn sie an Abkömmlinge, Stiefkinder oder deren Abkömmlinge erfolgte, gem. § 85 Abs. 2 UStDB 1951 [1] steuerfrei blieb. Durch das Umsatzsteuergesetz 1967 [2] fiel diese Begünstigung per 1.1.1968 weg. Heute unterliegt die Aufnahme der Kinder als Mitunternehmer in das bestehende Einzelunternehmen des Vaters dem § 10 Abs. 4 UStG. Bei der Geschäftsveräußerung im ganzen handelt es sich für den einbringenden Einzelunternehmer um den letzten Akt der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, der einen steuerbaren Umsatz auslöst. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt für die Besitzposten. Die übernommenen Schulden können nicht abgezogen werden. Der Einzelunternehmer (Vater) hat den Umsatz zu versteuern, und zwar mit dem für das betreffende Wirtschaftsgut gültigen Steuersatz. Die Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Hat das Einzelunternehmen einen niedrigen Gesamtumsatz (Vorjahresumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer nicht mehr als 60 000,-- DM) beträgt die Steuer für die Einbringung gem. § 19 Abs. 1 UStG 4 v.H.

---

1) Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz v. 23.12.1938, i.d.F. v. 1.9.1951, BGBl. I S. 796

2) Umsatzsteuergesetz i.d.F. v. 16.11.1973, BGBl. 1973, I S. 1681

Die vom Vater getrennt in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer kann die neu gegründete Familienpersonengesellschaft, deren Gegenleistung in der Gewährung von Gesellschaftsanteilen (steuerfrei nach § 4 Nr. 8 UStG) besteht, von ihrer Steuerschuld als Vorsteuer abziehen. Dies gilt nicht für Familienpersonengesellschaften mit niedrigem Gesamtumsatz, die nach § 19 UStG besteuert werden.

Übernimmt die Familienpersonengesellschaft im Rahmen der Einbringung des Einzelunternehmens auch die Forderungen, so ist diese Einbringung gem. § 4 Nr. 8 UStG zwar steuerfrei, der Vater vereinnahmt aber gleichzeitig das Entgelt für die Umsätze, die den Forderungen zugrunde liegen, die im Falle der Istbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu versteuern sind.

2. UNTERNEHMERISCHE MASSNAHMEN ZUR STEUERERSPARNIS

Bringt der Vater innerhalb seines Einzelunternehmens auch Grundstücke ein, fällt dieser Vorgang unter das Grunderwerbsteuergesetz. [1] Er ist von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9 a UStG). Der Vater kann jedoch durch die Abgabe einer Erklärung beim Finanzamt auf die Steuerbefreiung verzichten und die Umsätze der Umsatzsteuer unterwerfen. Bevor er aber die eine oder andere Versteuerung wählt, wird er zunächst die Auswirkungen seiner Entscheidung ermitteln.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, die nach § 10 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung, also beim Kauf gem. § 11 Abs. 1 Ziff. 1 GrEStG der Kaufpreis ist, beinhaltet lt. BFH-Entscheidung vom 18.10.1972 [2]

---

1) Grunderwerbsteuergesetz v. 29.3.1940, RGBl. 1940, I S. 585

2) BFH v. 18.10.1972 II R 124/69 BStBl. 1973, II S.126

die Umsatzsteuer.

Für die Berechnung der Umsatzsteuer hat der Unternehmer die Entscheidung der USt-Referenten des Bundes und der Länder vom 10.11.1970 [1] zu befolgen, nach der die Grunderwerbsteuer in vollem Umfang zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (Entgelt) gehört, mit der Begründung, der Veräußerer schulde als Gesamtschuldner die volle Grunderwerbsteuer.

Wegen der schwierigen Ermittlung der Steuerbelastung, die durch die wechselseitige Einbeziehung der Umsatz- und Grunderwerbsteuer in die Bemessungsgrundlage für die jeweils andere Steuer entsteht, sollte der Unternehmer die vereinfachte Berechnung, die die Referenten für zulässig erklärten, anwenden.
Beispiel: [2]

Netto-Entgelt für Grundstück	100 000,-- DM
+ 1/1 GrESt (7 v. H.)	7 000,-- DM
	107 000,-- DM
darauf 11 v. H. USt	11 770,-- DM

Entsprechendes gilt für die Grunderwerbsteuer
Beispiel: [3]

Netto-Entgelt für Grundstück	100 000,-- DM
+ Umsatzsteuer (11 v. H.)	11 000,-- DM
	111 000,-- DM
darauf 7 v. H. GrESt	7 770,-- DM

1) Punkt 8 - S 7 200, UStR 1971, S. 61

2) Senator für Finanzen Berlin, Erlaß vom 1.2.1971 - III E 11 - S 7 200 - 11/70 -, Umsatzsteuer mit den zur Mehrwertsteuer ergangenen Durchführungsverordnungen, BdF-/BMWF - Erlassen und - Schreiben, Länder-Erlassen, Tagungsentscheidungen und OFD-Verfügungen, Bonn, Handausgabe 1972 zu § 10 Rdnr. 75

3) Fin. Min. Niedersachsen, Erl. v. 21.4.1971 S 7 200/ S 4521 DB 1971, S. 846

Der Vater wird immer dann optieren - um den Vorsteuerverlust gem. § 15 a UStG zu vermeiden -, wenn die Einbringung seines Unternehmens - Verhältnisänderung des Wirtschaftsgutes gegenüber der erstmaligen Verwendung - innerhalb der Fristen (5 bzw. 10 Jahre) erfolgt. Um vorübergehende Liquiditätsbelastungen zu vermeiden, wird er im Übergabevertrag vereinbaren, daß die Aufrechnung seiner Umsatzsteuerschuld mit dem Erstattungsanspruch (Vorsteuer) der Familienpersonengesellschaft erfolgen soll.

Er wird insbesondere die vom Ertragsteuerrecht abweichende umsatzsteuerrechtliche Regelung beachten, nach der der Familiengesellschafter, der Eigentümer des Grundvermögens wird, selbständiger Unternehmer ist. Das gilt sogar dann, wenn das Grundstück, das der Familiengesellschafter der Gesellschaft verpachtet, notwendiges Betriebsvermögen bei der Familienpersonengesellschaft ist. Hieraus folgt, daß die Vorsteuer gem. § 15 UStG nur vom Gesellschafter abgesetzt werden kann. Sie geht verloren, wenn der Gesellschafter Kleinunternehmer ist und nicht optiert (§ 19 Abs. 4 UStG), wenn er nicht auf die Steuerbefreiung (§ 9 UStG) verzichtet oder das Grundstück unentgeltlich zur Verfügung stellt (Fehlen der Unternehmereigenschaft gem. § 2 Abs. 1 UStG).

IV. GESELLSCHAFTSTEUER

1. GmbH & Co KG und GmbH & Still

Gründet der Vater mit seinen Kindern eine GmbH & Co KG, so muß er bei den steuerlichen Belastungsvergleichen berücksichtigen, daß die GmbH & Co KG im Kapitalverkehrsteuerrecht nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG [1] einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt worden ist. Das trifft nicht nur für die "normalen", sondern auch für die doppelstöckigen [2] GmbH & Co KG's zu. Die Steuerpflicht erstreckt sich nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 KVStG auf den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten, jedoch nur auf die Kommanditeinlagen, denn der Anteil der Komplementär-GmbH gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 KVStG gilt nicht als Gesellschaftsrecht - Begründung: Zweifachbesteuerung -. Da der Begriff "Ersterwerb" im Gesetz nicht definiert ist, ist er der Rechtsprechung [3] zu entnehmen, die besagt, daß derjenige Ersterwerber in kapitalverkehrsteuerrechtlicher Sicht ist, der die Anteile für eigene Rechnung als Bestandteile seines Vermögens fest übernimmt und dessen Gegenleistung dauernd in das Vermögen der Gesellschaft übergeht. Diese Begründung unterliegt jedoch nicht der Steuer, sondern die Erfüllung der Schuld des Kommanditisten.[4] Probleme entstehen, wenn der Unternehmer - bei Familienpersonengesellschaften

---

1) Kapitalverkehrsteuergesetz i.d.F. v. 17.11.1972, BGBl. I S. 2129

2) BOERGEN, R.: Die Gesellschaftsteuerpflicht der dreistufigen GmbH & Co KG, DStR 1971, S. 688 - 691 (691)

3) BFH v. 10.7.1963 II 109/60 U BStBl. 1963, III S. 422

4) BFH v. 25.5.1971 II R 38/70 BStBl. 1971, II S. 786
BFH v. 24.7.1972 II R 69/71 BStBl. 1972, II S. 907

oft der Fall - bei der Einbringung seines Unternehmens bestimmte Wirtschaftsgüter zurückbehält und sie der KG nur zur Nutzung überläßt. Ist dieses Nutzungsrecht Inhalt der Gesellschafterverpflichtung, so wird das Wirtschaftsgut dem Kapitalkonto des einbringenden Kommanditisten gutgebracht und als Gegenleistung angesehen. [1] Das gilt auch für die Hingabe eines unverzinslichen, mit dem Kommanditanteil fest verbundenen Darlehens bei der Gründung. [2] Nicht unbedeutend für die unternehmerischen Gestaltungsmaßnahmen ist das neuere Urteil vom 4.2.1976, [3] nach dem die Kommanditisten der doppelstöckigen GmbH & Co KG (KG I) nicht i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 1 KVStG (erste Erwerber) erwerben, wenn aus der KG I die persönlich haftende Gesellschafterin (KG II) austritt und an ihre Stelle die GmbH tritt, die bisher auch persönlich haftende Gesellschafterin der KG II war, denn nur dann liegt Ersterwerb vor, wenn eine GmbH in eine KG eintritt, die vorher nur natürliche Personen als persönlich haftende Gesellschafter hatte, [4] nicht, wenn die GmbH bereits als persönlich haftende Gesellschafterin der KG II auch zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der KG I gehört.

Die Beteiligung des typischen oder atypischen stillen Gesellschafters der GmbH & Still gilt wie die KG-Beteiligung bei der GmbH & Co KG als Gesellschaftsrecht an einer Kapitalgesellschaft und muß nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 KVStG versteuert werden. Da die Gesellschaftsteuer aber vom Gewinn der GmbH abzugsfähig ist, ist die Belastung geringer als bei der GmbH & Co KG.

---

1) OFD Düsseldorf v. 20.6.1975, Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer Nr. 10, 1975, S. 150

2) BFH v. 21.7.1976 II R 66/74 BB 1977, S. 83

3) BFH v. 4.2.1976 II R 178/71 BB 1976, S. 638

4) BFH v. 27.1.1972 II R 148/70 BStBl. 1972, II S. 431

2. WERT DER GESELLSCHAFTSRECHTE

Ein wesentlicher Faktor für die Entscheidung des Unternehmers ist der Wert der Gesellschaftsrechte. Er dient als Steuermaßstab, wenn beim Erwerb von Gesellschaftsrechten keine Gegenleistung zu bewirken ist, und als Mindestwert, wenn eine Gegenleistung vorliegt (§ 8 Nr. 1 a u. b KVStG), auch wenn sie nur in Geld besteht. Eine Ausnahme bildet die Neugründung der GmbH & Co KG, denn hier deckt sich der Wert der erworbenen Gesellschaftsrechte mit dem geleisteten Geldbetrag. Da für das Kapitalverkehrsteuergesetz nur die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§ 1 - 16 BewG) [1] nicht die besonderen des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes Anwendung finden, ist der Wert i.S. des § 8 KVStG immer der gemeine Wert (§ 9 BewG), nicht Teilwert oder Einheitswert. Die Steuerbelastung beim Einbringen eines Unternehmens im ganzen ist nicht unerheblich. Es muß eine Gesamtbewertung (§ 2 BewG), in die der Geschäftswert einzubeziehen ist, vorgenommen werden. Dieser Wert ist unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten zu ermitteln. Damit die Wertermittlung einheitlich erfolgt, ist das Stuttgarter Verfahren [2] als Berechnungsmethode zugrunde zu legen.

---

1) Bewertungsgesetz i.d.F. vom 26.9.1974, BStBl. 1974, I S. 862, geändert durch Zuständigkeitslockerungsgesetz vom 10.3.1975 (BGBl. 1975, I S. 685) und Einführungsgesetz zum Körperschaftsteuerreformgesetz vom 6.9.1976 (BGBl. I S. 2641)

2) Abschn. 76 ff Vermögensteuer-Richtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1974 i.d.F. vom 9.4.1975, Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 80 vom 29.4.1975, BStBl. I S. 521

V. GRUNDERWERBSTEUER

1. STEUERBEFREIUNGSMÖGLICHKEITEN DES UNTERNEHMERS

Gehören zum Betriebsvermögen des Vaters auch Grundstücke, so hat er die Auswirkungen des Grunderwerbsteuergesetzes mit in seine Entscheidungen einzubeziehen.

Da sich Erbschaft- und Grunderwerbsteuer gegenseitig ausschließen und die Erbschaftsteuer den Vorrang hat, sind gem. § 3 Nr. 2 GrEStG [1] der Grunderwerb von Todes wegen und die Schenkung steuerfrei, wenn keine Auflagenschenkung erfolgt, die im Grunderwerbsteuergesetz als Gegenleistung gilt. Bei Abkömmlingen findet jedoch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 GrEStG Anwendung.

Bringt der Vater Grundstücke in eine mit seinen Kindern gegründete Familienpersonengesellschaft ein, gewährt § 3 Nr. 7 GrEStG Steuerfreiheit, wenn die neu gegründete Vereinigung nur aus dem Veräußerer (Vater) und den Abkömmlingen besteht. Der Reichsfinanzhof [2] ließ die Steuervergünstigungen ebenfalls gelten, wenn die erwerbende Vereinigung aus dem Veräußerer und einer GmbH bestand, in der die Abkömmlinge zusammengeschlossen waren. [3] Das bedeutete, daß auch die Einbringung von Grundstücken in eine GmbH & Co KG steuerunschädlich war, wenn die Gesellschafter der Komplementär-GmbH und die

---

1) Grunderwerbsteuergesetz v. 29.3.1940, RGBl. 1940, I S. 585

2) RFH v. 23.6.1922, Slg Bd. 10. S. 22, II A 145/22

3) SCHULTZE, W.: Grunderwerbsteuerkommentar, 2. Aufl., Herne/Berlin, Losebl. I. Teil, 19 zu § 3 Ziff. 7, S. 98

Kommanditisten aus dem Veräußerer und seinen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestanden. [1] Der BFH entschied jedoch mit Urteil v. 18.9.1974, [2] daß die Grunderwerbsteuerbefreiung aus § 3 Nr. 7 GrEStG nicht eingreife, wenn der Vater sein Einzelunternehmen einschließlich eines Grundstücks, das zu seinem Betriebsvermögen gehört, in die mit seinen Kindern gegründete GmbH & Co KG einbringe, da die GmbH-Komplementärin auch dann eine im Sinne des § 3 Nr. 7 GrEStG "fremde" [3] Person sei, wenn die Anteile ihm und seinen Kindern gehören. Damit wird der Erlaß des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 18.12.1970 [4] aufgehoben.

2. EINSCHRÄNKUNG DER UNTERNEHMERISCHEN ENTSCHEIDUNG

Um die Steuergestaltungsmöglichkeiten der Unternehmer - Eintritt Fremder nach der Gründung - einzuschränken, entfällt die Vergünstigung, wenn ein Gesellschafter in die Familiengesellschaft aufgenommen wird, der nicht zu den Abkömmlingen gehört. Ergebnis: Der Unternehmer, der sein Grundstück an seinen Bruder veräußern wollte, veräußerte es zunächst an seine Mutter, die das Eigentum dann anschließend an ihren Sohn (Bruder des Veräußerers) übertrug. Der BFH [5] entschied jedoch, daß die Zwischenschaltung der Mutter eine Steuerumgehung sei, weil die bürgerlich-rechtliche Gestaltung nicht

---

1) WESTERMANN, H. u.a.: Handbuch der Personengesellschaften, 1.-2. Aufl., Köln 1967/1975, III. Teil, Paulick, H. Nr. 529

2) BFH v. 18.9.1974 V R 29/74 BStBl. 1975, II S. 360

3) BÖTTCHER, C.: Grunderwerbsteuer bei Einbringung von Grundstücken in eine Familien-GmbH & Co, RWP, Steuerrecht, 1975, S. 418

4) S 4505 - 6 - 32 - BB 1971, S. 562

5) BFH v. 18.12.1963 II 12/60 HFR 1964, S. 380

durch beachtliche Gründe außersteuerlicher Art veranlaßt sei. Die Nachversteuerung, die in den meisten Ländern auf 5 Jahre beschränkt worden ist, unterbleibt, wenn der Grundstückserwerb durch eine Familienvereinigung ohnehin steuerfrei geblieben wäre.
Beispiel: [1] A bringt ein Grundstück in eine Familien-KG mit seinen beiden Söhnen ein. A stirbt und die Ehefrau wird Gesellschafterin. Es muß zwar eine Nachversteuerung erfolgen, es tritt aber keine Steuerpflicht ein, denn für die Anteile der Kinder findet § 3 Nr. 6 GrEStG Anwendung und für den gesamthänderischen Anteil des Vaters § 5 GrEStG.

Die Bestimmungen in den §§ 5 und 6 GrEStG, nach denen bei Übergang der Grundstücke auf eine Gesamthand oder von einer Gesamthand auf Einzelpersonen oder Miteigentümer die Grunderwerbsteuer nur für die Differenz zwischen dem Miteigentums- und Beteiligungsanteil - höchstens Auseinandersetzungsanteil - erhoben wird, beeinflussen den Unternehmer insofern in seiner Entscheidung, daß er, wenn er die Absicht hat, ein Grundstück von der Gesamthand zu erwerben, versuchen wird, in die Gesamthand einzutreten, um die Steuervergünstigung des § 6 Abs. 1 - 3 GrEStG in Anspruch nehmen zu können. Aber hier sollte er die Schranke beachten, die der Gesetzgeber in Form des § 6 Abs. 4 GrEStG eingebaut hat, der die Steuervergünstigung ablehnt, wenn der Gesellschafter innerhalb von 5 Jahren vor dem Erwerb seinen Anteil an der Gesamthand erworben hat.

---

1) KORN, K.: Das Grundstück bei der Besteuerung der Familienunternehmen 1972/73, Bonn, S. 87 - 137 (136)

3. ÜBERSCHNEIDUNG ZWISCHEN GRUNDERWERB- UND SCHENKUNGSTEUER

Handelt es sich um eine Familienpersonengesellschaft, in der Schenker und Beschenkter nicht in gerader Linie verwandt sind, muß der Unternehmer vor seinen Entscheidungen die Auswirkungen des § 25 ErbStG berücksichtigen, nach dem die Erbschaftsteuer durch die übernommenen Belastungen nicht mehr vermindert wird, woraus der Unternehmer die Folgerung ziehen könnte, daß die gleichen Belastungen, die bereits der Erbschaftsteuer unterlegen haben, nicht nochmals bei der Grunderwerbsteuer erfaßt werden dürfen. Kapp ist nicht dieser Meinung mit der Begründung, "daß nur insoweit für die Erhebung der Grunderwerbsteuer kein Raum ist, als die Erbschaftsteuer den Gegenstand des Geschäfts in vollem Umfang umfaßt, und daß es im Rahmen des § 25 ErbStG an dieser Voraussetzung fehlt." 1) Auch lt. Ländererlaß vom 18.8.1975 2) kann die Nichtberücksichtigung von Belastungen i.S. des § 25 ErbStG die grunderwerbsteuerliche Behandlung von Grundstücksschenkungen unter einer Auflage nicht beeinflussen.

---

1) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl.,Köln, Losebl., B. Einleitung Rz 24.1

2) Fin.Min.Niedersachsen, Erl. v. 18.8.1975 - S 4505 - 12 - 32 2 - DB 1975, S. 1678

VI. ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER

1. STEUERMINDERUNGSBESTREBUNGEN DES UNTERNEHMERS

Die Gründung von Familienunternehmen erfolgt oft in der Weise, daß der Vater seine Kinder schon zu Lebzeiten durch Vermögensverlagerungen an seinen Einkunftsquellen beteiligt, damit die Mehrung des Betriebsvermögens den in das Familienunternehmen aufgenommenen Kindern erbschaftsteuerfrei zuwächst. Hinzu kommt das Bestreben, die im Gesetz festgelegten Freibeträge (§§ 16 und 17 ErbStG) [1] voll auszuschöpfen, vielleicht sogar mehrmals, wenn die Aufnahme der Kinder in das väterliche Unternehmen frühzeitig erfolgt, um damit den im § 14 ErbStG festgelegten Zehnjahresturnus überschreiten zu können. Ein Risiko bezüglich einer erneuten Besteuerung bei Vermögensrückfall durch Tod an den Vater besteht nicht (§ 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG). Der Unternehmer hat nur darauf zu achten, daß die im Erbschaftsteuererlaß [2] geforderten Bedingungen erfüllt werden, und zwar müssen die zurückfallenden Vermögensgegenstände dieselben sein wie die seinerzeit zugewendeten. "Surrogate erfüllen diese Voraussetzung, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als mit den zugewendeten Vermögensgegenständen noch identisch betrachtet werden können." [3] Wenn auch in der Literatur [4] ernsthafte

---

1) Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz v. 17.4.1974, BGBl. 1974, I S. 933

2) Gleichlautende Erlasse (Entschließung) der obersten Finanzbehörden der Länder betr.: Zweifelsfragen bei Anwendung des neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes v. 20.12.1974, BStBl. 1975, I S. 42

3) a.a.O. Fußn. 2, zu § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG

4) KAPP, R.: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer (Bereicherungssteuer) zum bürgerlichen Recht, BB 1975, S. 933 - 937 (935)

PETZOLDT, R.: Zur Erbschaftsteuerbefreiung bei Vermögensrückfall an Eltern und Voreltern, BB 1975, S. 964 - 965 (965)

Zweifel bestehen, ob diese einengende Beurteilung - statt "Vermögen" (§ 18 Abs. 1 Nr. 13 ErbStG 1959) Vermögensgegenstände - gerechtfertigt ist, sollte der Unternehmer sie bei seinen Entscheidungen einbeziehen.

2. STEUERWERT DES GESELLSCHAFTSANTEILS

Der Vater muß bei seinen Berechnungen berücksichtigen, daß für die unentgeltliche Anteilsbewertung nicht der Nennbetrag des Kapitalanteils, sondern der Steuerwert (§ 12 ErbStG) der Gesellschaftsanteile maßgebend ist, der auf dem nach dem Bewertungsgesetz ermittelten Betriebsvermögen basiert. [1] Die Verhältnisse am Schenkungsstichtag sind maßgebend. Die Betriebsgrundstücke und Mineralgewinnungsrechte sind mit den Einheitswerten, die anderen Wirtschaftsgüter mit den Teilwerten anzusetzen, dabei gelten die Höchstgrenzen des § 6 EStG nicht. Oft wird die Vermögensaufstellung zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs oder des einem freien Beruf dienenden Vermögens zur Grundlage der schenkungsteuerlichen Wertermittlung gemacht. Hierbei müssen jedoch die Abweichungen der erbschaftsteuerlichen von den vermögensteuerlichen Bewertungsvorschriften beachtet werden, z. B. Patente, nicht geschützte Erfindungen und Urheberrechte, die bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens für die Vermögensteuer außer Ansatz bleiben, sind - ob originär oder derivativ erworben - bei der Bewertung des Betriebsvermögens nach dem Schenkungsteuergesetz anzusetzen. Das so ermittelte Gesellschaftsvermögen wird gem. den Kapitalkonten der Handelsbilanz (§ 155 HGB)

---

1) BFH v. 24.7.1963 II 207/61 U BStBl. 1963, III S.442

aufgeteilt und die sich aus der unterschiedlichen Bewertung der Handelsbilanz und Vermögensaufstellung ergebene Differenz nach § 121 Abs. 3 HGB auf die Gesellschafter verteilt.

3. BUCHWERTKLAUSEL

Um diesen hohen Bewertungsansätzen zu entgehen, hatte der Unternehmer bis zum 31.12.1973 die Möglichkeit, im Gesellschaftsvertrag steuerwirksam zu bestimmen, daß der Beschenkte bei der Auflösung des Unternehmens oder beim Ausscheiden aus der Familiengesellschaft nur den Buchwert seiner Kapitalbeteiligung erhalten solle, der dann als steuerlicher Erwerb der Schenkungsteuer zugrunde gelegt werden durfte, denn im Urteil vom 29.1.1959 [1] entschied der III. Senat des BFH, daß der neue Gesellschafter mit dem Erwerb des Anteils durch die stillen Reserven der Gesellschaft dann eine Vermögensmehrung erfahre, wenn er im Falle der Auflösung der Gesellschaft an den Liquidationserträgen anteilig beteiligt sei.

4. § 7 Abs. 5 ErbStG 1974

Diese Möglichkeit des Unternehmers, die offenen und stillen Reserven in den der Zuwendung folgenden Jahren nach und nach seinen Kindern schenkungsteuerfrei zufließen zu lassen, sollte durch die Erbschaftsteuerreform 1974 beseitigt werden. [2]

---

1) BFH v. 29.1.1959 III 71/58 U BStBl. 1959, III S.155

2) Begründung zum Regierungsentwurf des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes vom 17.4.1974, BT-Drucksache VI 3418 B zu § 7

Ab 1.1.1974 wird durch § 7 Abs. 5 ErbStG sichergestellt, daß die offenen und stillen Reserven - unabhängig davon, ob die Buchwertklausel vereinbart worden ist - mit zur Schenkungsteuer herangezogen werden, und zwar gelten sie als auflösend bedingt erworben gem. § 5 Abs. 2 BewG. Die dann später bei Eintritt der Bedingung - Ausscheiden des Gesellschafters - noch vorhandenen offenen und stillen Reserven, die das beschenkte Kind nicht ausbezahlt erhält, sondern anderen Gesellschaftern zufallen, werden auf Antrag innerhalb einer einjährigen Ausschlußfrist bei der Ermittlung nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs gem. § 5 Abs. 2 BewG zurückgerechnet, die Veranlagung berichtigt und der überzahlte Betrag - Schenkungsteuer aus der Differenz zwischen Steuerwert und Buchwert des Anteils bei der Schenkung, höchstens zwischen Steuerwert und Buchwert im Zeitpunkt des Ausscheidens - zurückerstattet.

Beispiel: [1]

" a) Buchwert des Anteils z.Z. der Schenkung 1,0 Mio DM

Steuerwert des Anteils z.Z. der Schenkung 1,2 Mio DM

Unterschiedsbetrag 0,2 Mio DM

b) Buchwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens (Abfindung) 1,5 Mio DM

Steuerwert des Anteils z.Z. des Ausscheidens 2,0 Mio DM

Unterschiedsbetrag 0,5 Mio DM

Es kann die Steuer erstattet werden, die auf 0,2 Mio DM entfällt. Würde der Unterschied nach Buchst. b nur 0,12 Mio DM betragen, so könnte auch die Steuer nur für diesen Betrag erstattet werden."

---

1) Erbschaftsteuererlaß 1974 v. 20.12.1974, BStBl. 1975, I S. 42, v. 10.3.1976, BStBl. 1976, I S. 145

Berechnung der Erstattung:
Verwandtschaftsverhältnis: Vater und Sohn
Besteuerung z.Z. der Schenkung

Steuerwert z.Z. der Schenkung	1 200 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	1 110 000,-- DM
Erbschaftsteuer 11 %	122 100,-- DM

Besteuerung z.Z. des Ausscheidens

Buchwert z.Z. der Schenkung	1 000 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	910 000,-- DM
Erbschaftsteuer § 19 Abs. 3 ErbStG	
900 000,-- DM 9,5 %	85 500,-- DM
10 000,-- DM : 2 =	5 000,-- DM
	90 500,-- DM

Rückerstattung	31 600,-- DM

In der Literatur wird diese einschneidende Änderung heftig kritisiert. Was im Gesellschaftsvertrag vereinbart werde - im Fall der Auflösung der Gesellschaft für den neuen Gesellschafter keine Beteiligung an den offenen und stillen Reserven -, sei auch für die Schenkungsteuer maßgebend. Es könne nicht aus einem auflösend bedingt fingierten Erwerb eine Besteuerung hergeleitet werden. [1] Die Vorschrift des § 7 Abs. 5 ErbStG widerspreche eindeutig dem System der geltenden Rechtsordnung. [2] Es liege nur eine objektive Berei -

1) KAPP, R: Die Änderungen im Erbschaftsteuerrecht nach dem vorliegenden Regierungsentwurf, StbJb 1972/73, Köln 1973, S. 403 - 425, (413 u. 414)

2) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl., Köln, Losebl., Lfg. 9, Juli 1976, § 7 Rz 183

cherung, die die verbleibenden Gesellschafter erfahren, vor. [1] Der Bereicherungswille werde gesetzlich fingiert. [2] Trotz all dieser Einwände muß der Unternehmer erkennen, daß bei geschenkten Beteiligungen die Buchwertklausel keinen schenkungsteuerlichen Vorteil mehr bringen kann. Wenn Schulze zur Wiesche [3] auch meint, es bestehe für den Unternehmer noch eine Möglichkeit, den § 7 Abs. 5 ErbStG zu umgehen, wenn er im Gesellschaftsvertrag vereinbare, daß der beschenkte Gesellschafter erst an den nach seinem Eintritt gebildeten stillen Reserven beteiligt werde, denn in diesem Fall könne doch niemals der Wert des Anteils durch die vorhandenen stillen Reserven bestimmt werden, will der Gesetzgeber unter allen Umständen - wie in der Begründung zum Regierungsentwurf des Erbschaftsteuergesetzes dargelegt - ungerechtfertigte Steuervorteile durch gesellschaftsvertragliche Regelungen vermeiden. Obwohl er seine Maßnahmen nicht auf die Fälle auszudehnen brauchte, in denen sichergestellt war, daß dem neuen Gesellschafter kein Gewinn aus den aufgelösten stillen Reserven zufließt, bestimmt er dennoch, um der unmöglichen Überwachung der begünstigten Ausnahmefälle zu entgehen, daß sämtliche stillen Reserven als auflösend bedingt unterstellt werden.

Da § 7 Abs. 5 ErbStG nur für die Schenkung von Beteiligungen an Personengesellschaften Anwendung findet,

---

1) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, DStR 1974, S. 698 - 701, (698)

2) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl., Köln, Losebl., Lfg. 9, Juli 1976, § 7 Rz 183

3) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Fußn. 1, S. 699

schließt er den Erwerb im Wege der Erbfolge und den entgeltlichen Erwerb - Zahlung der Kinder aus eigenen Mitteln, selbst, wenn sie ihnen ausdrücklich zu diesem Zweck geschenkt werden - aus.

Bei der GmbH & Co KG wird der Unternehmer darauf achten, daß die Komplementär-GmbH bei der Gründung nicht am Kapital beteiligt wird, damit der Anteil eines ausscheidenden Gesellschafters nur den Kommanditisten zuwächst (günstigere Steuerklasse als GmbH), und zwar durch Vertragsklausel nach der günstigsten Aufteilung in Bezug auf den Wert des steuerpflichtigen Erwerbs und den Vomhundertsatz in der Steuerklasse.

Wenn der Vater die Beteiligung seiner Kinder an den stillen Reserven unter allen Umständen - vielleicht aus Liquiditätsgründen - vermeiden will - nur eine genaue Berechnung für den Einzelfall zwischen dem Mehr an Erbschaftsteuer und dem Weniger an anderen Steuern kann die richtige unternehmerische Entscheidung bringen -, wird er die Rechtsform der typischen stillen Gesellschaft oder der typischen Unterbeteiligung wählen, denn diese Anteile werden im Schenkungsteuerrecht als Kapitalforderung bewertet und nach § 12 Abs. 1 BewG grundsätzlich mit dem Nennwert angesetzt.

5. SCHENKUNGSTEUERLICHE AUSWIRKUNG DER ÜBERHÖHTEN GEWINNBETEILIGUNG BEI AUFNAHME EINES GESELLSCHAFTERS IN DIE FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFT

Bis zum 31.12.1973 bildete die Rechtsprechung die Grundlage für die Bewertung der überhöhten Gewinnbeteiligung.

In dem Urteil vom 29.6.1969 [1] und Beschluß vom 27.10.1972 [2] wurde sie als Mehrwert bei der Bewertung des geschenkten Gesellschaftsanteils miterfaßt, da sie kein selbständiges Rechts- und Wirtschaftsgut sei. Im Schrifttum wurde kritisiert, daß die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zwar den handelsrechtlichen Grundsätzen entsprächen, nämlich den Gewinnanteil als Individualrecht - aus der Gesellschafterstellung entstanden - ohne Vereinbarung nicht vom Anteilsrecht zu trennen, [3] aber das Bewertungsverfahren, das von den jeweiligen gemeinen Werten der Gesellschaftsrechte, die gegenüberzustellen seien, abhinge, sei nicht durchführbar. [4]

Ab 1.1.1974 bestimmt § 7 Abs. 6 ErbStG, daß, falls eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer höheren Gewinnbeteiligung ausgestattet wird als sie der Kapitaleinlage und der Arbeitsleistung entspricht, das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbständige Schenkung gilt, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist. Der Unternehmer (Vater) wird in dem Gesellschaftsvertrag mit seinen Kindern eine Vereinbarung treffen, daß die auf das Gewinnübermaß entfallende Einkommensteuer zu Lasten der Gesellschafter (Kinder) zu entnehmen ist, damit nicht auch noch die dem Vater zugerechnete Einkommensteuer als weitere Schenkung an die Kinder behandelt wird, [5]

---

1) BFH v. 25.6.1969 II 131/63 BStBl. 1969, II S. 653

2) BFH v. 27.10.1972 II B 7/72 BStBl. 1972, II S. 14

3) BRAUNSCHWEIG, v. B.: Die Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes auf das Gesellschaftsrecht. BB 1974, S. 1357 - 1360, (1358)

4) MÜLLER, L.: Grundzüge des neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, DStR 1974, S. 363 - 372 (371)

5) MEGOW, H. - MICHEL, Th.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1974, § 7 Rz 35

oder sogar umgekehrt, von seiten des Sohnes eine Schenkung vorliegt, wenn er dem Vater, der keinen Rechtsanspruch gegen den Sohn auf Zahlung der Einkommensteuer hat, die Einkommensteuer erstattet, [1]

Die Entscheidung, die über das Vorliegen einer überhöhten Gewinnbeteiligung im Ertragsteuerrecht getroffen worden ist, gilt auch gem. dem Erbschaftsteuererlaß 1974 [2] für die Schenkungsteuer. Die Berechnung des Kapitalwertes des Übermaßes der Gewinnbeteiligung erfolgt über einen Kapitalisierungsfaktor, der im Gesetz nicht genannt wird.

Richtet sich der Unternehmer nach dem Bewertungsgesetz, so hat er - Voraussetzung ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über die Dauer der überhöhten Gewinnbeteiligung - den Kapitalwert gem. § 13 Abs. 2 BewG als immerwährende Nutzung oder Leistung mit dem Achtzehnfachen oder bei unbestimmter Dauer mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten. Es kann sich auch um eine lebenslängliche überhöhte Gewinnbeteiligung handeln, deren Kapitalisierungsfaktor nach § 14 Abs. 1 BewG aus der Anlage 9 zum Bewertungsgesetz zu entnehmen ist. Der Unternehmer wird beachten, daß der in Zukunft überhöhte Gewinnanteil völlig unbekannt ist und infolgedessen nicht Werte der Schenkungsteuer unterworfen werden, die

---

1) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES: Schenkungsteuerliche Fragen um den "erhöhten" Gewinnanteil, der einem Familienangehörigen aus der Beteiligung am Familienunternehmen zufließt, RWP, Steuerrecht, 1974, S. 259-261 (261)

2) Gleichlautende Erlasse (Entschließung) der obersten Finanzbehörden der Länder betr. Zweifelsfragen bei Anwendung des neuen Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes v. 20.12.1974, BStBl. 1975, I S. 42

er nie erhalten wird. Eine vorläufige Veranlagung bis zum Bekanntwerden der Bemessungsgrundlage würde dies verhindern. [1]

Zu diesen Bewertungsmöglichkeiten nach dem Bewertungsgesetz wird in der Literatur vorgeschlagen, den Kapitalwert in Anlehnung an das Stuttgarter Verfahren [2] (Abschn. 79 Abs. 2 VStR [3]) und an die einkommensteuerliche Rechtsprechung [4] (Entscheidung des Großen Senats vom 29.5.1972) auf den fünffachen Jahreswert zu beschränken. Auch im Erbschaftsteuererlaß 1974 heißt es, daß bei der Berechnung des Kapitalwerts, soweit keine anderen Anhaltspunkte für die Laufzeit gegeben seien, anzunehmen sei, daß der überhöhte Gewinnanteil dem Gesellschafter fünf Jahre lang in gleichbleibender Höhe zufließen werde. Der Unternehmer wird den Kapitalisierungsfaktor wählen, der ihm die geringste steuerliche Belastung bringt.
Beispiel:
Der Vater und sein nicht mitarbeitender Sohn bilden eine Familien-KG. Der Sohn ist mit 40 v. H. am Gewinn beteiligt. Der durchschnittliche Gewinn der letzten 3 Jahre betrug 100 000,-- DM, der wahre Wert des geschenkten Anteils 200 000,-- DM.

---

1) BRAUNSCHWEIG, v. B.: Die Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes auf das Gesellschaftsrecht, BB 1974, S. 1357 - 1360, (1358)

2) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, DStR 1974, S. 698-701 (700)

3) Vermögensteuerrichtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1974 i.d.F. v. 9.4.1975, BStBl. 1975, I S. 521

4) Peter, K., Peter, K.F.: Auswirkungen des Erbschaftsteuergesetzes 1974 auf das Gesellschaftsrecht, NWB, Fach 10, S. 337 - 342, (339)

Angemessener Gewinnanteil nach dem BFH-Beschluß v. 29.5.1972 [1]	30 000,-- DM
Tatsächliche Gewinnbeteiligung	40 000,-- DM
Überhöhte Gewinnbeteiligung	10 000,-- DM

Kapitalisierungsfaktor 18: Immerwährende Nutzungen oder Leistungen nach § 13 Abs. 2 BewG

Wert des Gewinnübermaßes	180 000,-- DM
Geschenkter Anteil (tatsächlicher Wert)	200 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	290 000,-- DM
6,5 v. H. Schenkungsteuer	18 850,-- DM

Kapitalisierungsfaktor 9: Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer nach § 13 Abs. 2 BewG

Wert des Gewinnübermaßes	90 000,-- DM
Geschenkter Anteil (tatsächlicher Wert)	200 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	200 000,-- DM
5,5 v. H. Schenkungsteuer	11 000,-- DM

Kapitalisierungsfaktor 5: Nach Erbschaftsteuererlaß 1974

Wert des Gewinnübermaßes 10 000 x 4,505 [2]	45 050,-- DM
Geschenkter Anteil (tatsächlicher Wert)	200 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	155 050,-- DM
5,5 v. H. Schenkungsteuer	8 527,-- DM

---

1) BFH v. 29.5.1972 GrS 4/71 BStBl. 1973, II S. 5

2) VStR 1974, Hilfstafel 2 über den gegenwärtigen Kapitalwert einer Rente, Nutzung oder Leistung auf eine bestimmte Anzahl von Jahren, Anhang 2 zu § 13 Abs. 1 BewG

In diesem Fall würde die Anwendung des Kapitalisierungsfaktors nach dem Erbschaftsteuererlaß im Verhältnis zu den Faktoren nach dem Bewertungsgesetz dem Unternehmer eine Steuerersparnis von 10 323,-- DM bzw. 2 473,-- DM einbringen. Er wird jedoch berücksichtigen, daß der Erlaß keine Bindungswirkung gegenüber den Gerichten hat, so daß im Rechtsstreit jederzeit ein ungünstigerer Kapitalisierungsfaktor angesetzt werden kann.

Eine vorteilhafte Maßnahme des Unternehmers ist die Schenkung eines Anteils in Höhe des tatsächlichen Werts heute und des zweiten Anteils in Höhe des Gewinnübermaßes nach 10 Jahren an sein Kind

Geschenkter Anteil (tatsächlicher Wert)	
heute	200 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	110 000,-- DM
4,5 v. H. Schenkungsteuer	4 950,-- DM
Geschenkter Anteil nach 10 Jahren	
(10 Jahre Gewinnüberschuß)	100 000,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	10 000,-- DM
3 v.H. Schenkungsteuer = 300,-- DM	
x 0,58543 [1] =	175,-- DM
Gesamte Schenkungsteuerbelastung	5 125,-- DM

1) VStR 1974, Hilfstafel 1 für die Berechnung des Gegenwartswerts einer unverzinslichen, befristeten Forderung oder Schuld, Anhang 1 zu § 12 Abs. 3 BewG

Bevor der Unternehmer seinen Kindern eine hohe Gewinnbeteiligung zuweist, wird er berechnen, ob es nicht günstiger ist, eine höhere Beteiligung am Gesellschaftsvermögen einzuräumen, damit die tatsächliche Gewinnbeteiligung (40 000,-- DM) der angemessenen entspricht. In diesem Fall beträgt der

tatsächliche Wert der Beteiligung	266 666,-- DM
./. Freibetrag	90 000,-- DM
	176 666,-- DM
5,5 v. H. Schenkungsteuer	9 716,-- DM

An diesem Beispiel zeigt sich, daß der Unternehmer bei Gewährung einer überhöhten Gewinnbeteiligung unter Anwendung des Kapitalisierungsfaktors nach dem Erbschaftsteuererlaß 1974 gegenüber der tatsächlichen Gewinnbeteiligung, die durch die Erhöhung der Beteiligung als angemessen anerkannt werden kann, eine Schenkungsteuerersparnis von 1 189,-- DM erzielt.

Der Unternehmer wird seine Entscheidungen jedoch nicht allein nach schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten beurteilen, da die einkommensteuerlichen Auswirkungen die schenkungsteuerlichen Vorteile wieder beseitigen können.
Beispiel in Fortführung:
Vater und Sohn sind verheiratet. Steuerliche Vergünstigungen des einzelnen sollen unberücksichtigt bleiben.

Bei überhöhter Gewinnbeteiligung des Sohnes:

Gewinn des Vaters	60 000,-- DM	
Überhöhte Gewinnbeteiligung des Sohnes	10 000,-- DM	
	70 000,-- DM	
Einkommensteuer nach Splittingtabelle		20 364,-- DM
Angemessener Gewinn des Sohnes	30 000,-- DM	
Einkommensteuer nach Splittingtabelle		5 280,-- DM
		25 644,-- DM
Schenkungsteuer nach Erbschaftsteuererlaß		8 527,-- DM
		34 171,-- DM

Bei tatsächlicher Gewinnbeteiligung des Sohnes:

Gewinn des Vaters	60 000,-- DM	
Einkommensteuer nach Splittingtabelle		16 042,-- DM
Tatsächlicher Gewinn des Sohnes	40 000,-- DM	
Einkommensteuer nach Splittingtabelle		8 318,-- DM
		24 360,-- DM
Schenkungsteuer bei höherer Beteiligung		9 716,-- DM
		34 076,-- DM

Ergebnis:
Die Einkommensteuer hat die Schenkungsteuerersparnis, die bei Anwendung des Kapitalisierungszinsfußes nach dem Erbschaftsteuererlaß 1 189,-- DM betrug, aufgezehrt und gegenüber der tatsächlichen Gewinnbeteiligung, die wegen der höheren Beteiligung als angemessen ange-

sehen wird, sogar eine Steuererhöhung von 95,-- DM gebracht. Bei anderen Daten (Sohn ledig, Inanspruchnahme von Vergünstigungen usw.) müßte sich der Unternehmer vielleicht wieder für eine überhöhte Gewinnbeteiligung entscheiden. Eine genaue Berechnung unter Berücksichtigung aller Faktorkombinationen ist für den Unternehmer unerläßlich.

Sollte er den steuerlich günstigsten Weg gefunden haben, wird er ihn oft nicht begehen können oder wollen. Er kann den zu schenkenden Anteil nicht beliebig erhöhen, wenn er nicht genügend Eigenmittel hat, und er wird ihn nicht erhöhen, wenn er nicht bereit ist, seinen Kindern einen so hohen Abfindungs- oder Auseinandersetzungsanspruch zu gewähren.

6. SCHENKUNGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER UNTERHALTSZUWENDUNGEN AN DIE FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTER

Der Vater wird sich vor den Schenkungen der Gesellschaftsanteile an seine Kinder zur Gründung einer Familienpersonengesellschaft fragen, ob er auch weiterhin die Unterhaltszuwendungen, die nach der Beteiligungsschenkung wegen fehlender Bedürftigkeit keine gesetzlichen mehr sind und auch nicht mehr zum Zwecke des angemessenen Unterhalts der Bedachten dienen, die unter die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG fielen, erbschaftsteuerfrei leisten kann. Er wird sich auf den § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beziehen, in dem für die Schenkung neben der objektiven Bereicherung, die hier ohne Zweifel vorliegt, die freigebige Zuwendung als weitere Voraussetzung genannt wird. Für ihre Besteuerung ist von entscheidender Bedeutung, "daß das Finanzamt für

das Vorliegen eines Bereicherungswillens beweispflichtig ist." [1] Megow - Michel [2] sind der Meinung, wenn der Vater selbst den Kindern das Vermögen überträgt, sei der Verzicht auf die Verwendung der Erträge hieraus zum Unterhalt der Kinder ganz bewußt zum Zwecke der Vermögensmehrung der Kinder erfolgt. Diese Auffassung wird im Schrifttum [3] nicht kritiklos hingenommen. Der Vater, der auf die Erträge aus dem Vermögen des Kindes verzichte (§ 1649 BGB) und aus seinem Vermögen Unterhaltszuwendungen leiste, handele nicht in dem Bewußtsein, das Vermögen der Kinder nicht zu verbrauchen. Auch wenn gem. der Rechtsprechung zur Anerkennung der Mitunternehmerschaft bei der Gründung von Familienpersonengesellschaften die Verfügung der Kinder über ihre Gewinnanteile erfolgen müsse, [4] könne von einem Bereicherungswillen nicht gesprochen werden. Der Unternehmer wird also die Unterhaltszuwendungen an die Familienpersonengesellschafter (Kinder) auch nach der Schenkung der Beteiligungen ohne erbschaftsteuerrechtliche Nachteile leisten können.

---

1) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl., Köln, Losebl., Lfg. 9, Juli 1976, § 7 Rz 45

2) MEGOW, H. - MICHEL, Th.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1974, § 7 Rz 35

3) CARLE, D. - LAGEMANN, F.: Zur Schenkungsteuerpflicht von Unterhaltsleistungen an vermögende Kinder, DStR 1976,S. 369 - 371 (371)

4) BFH v. 29.1.1976 IV R 102/73 BStBl. 1976, II S. 328

7. SCHENKUNGSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER GÜTERGEMEINSCHAFT BEI EHEGATTENGESELLSCHAFTEN

Erbschaftsteuerrechtliche Nachteile können dem Unternehmer jedoch durch das neue Erbschaftsteuerrecht entstehen, nach dem gem. § 7 Abs. 1 Nr. 4 auch die Bereicherung, die ein Ehegatte durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft (§ 1415 BGB) erzielt, als Schenkung gilt. Dies trifft insbesondere bei der Gründung einer Ehegattengesellschaft zu, wenn der Unternehmer sein Einzelunternehmen durch Vereinbarung der Gütergemeinschaft zum Gesamtgut macht, das die Ehegatten in ihre Gesellschaft einbringen. Die Schenkungsteuer fällt jedoch nur bei Vermögensunterschieden von mehr als 500 000,-- DM an, denn die Hälfte, die dem anderen Ehegatten zugerechnet wird, muß den Ehegattenfreibetrag von 250 000,-- DM (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) übersteigen. Handelt es sich um eine Familienpersonengesellschaft, an der nicht nur die Ehegatten beteiligt sind, so gehören die Anteile eines jeden Gesellschafters zum Sondergut (§ 1417 BGB), das sie im Interesse Dritter nicht zum Gesamtgut machen dürfen.

VII. UNTERNEHMERISCHE ENTSCHEIDUNG: BETRIEBSVERÄUSSERUNG ODER SCHENKUNG ?

Die Entscheidung - Betriebsveräußerung oder Schenkung kann der Vater erst nach Berücksichtigung aller Auswirkungen von Gesetzesvorschriften und Rechtsprechung auf die steuerlichen Verhältnisse der einzelnen Familiengesellschafter treffen. Ein immer wiederkehrender Fall ist der, daß ein Vater - über 55 Jahre alt - seinen Klein- oder Mittelbetrieb (Veräußerungsgewinn nicht über 60 000,-- DM) auf seine Kinder übertragen will.

Er wird sich für die entgeltliche Übertragung des Betriebes entscheiden, denn für einen Veräußerungsgewinn bis zu 60 000,-- DM ist keine Einkommen- und Gewerbesteuer zu zahlen, während die Kinder die Möglichkeit haben, von einem höheren Abschreibungsvolumen auszugehen, mit der Folge einer ertragsteuerlichen Minderung des Familieneinkommens insgesamt, ohne daß die Freibeträge aus der Erbschaftsteuer, die für weitere Schenkungen zur Verfügung stehen, in Anspruch genommen werden.

G. AUSWIRKUNGEN DER LAUFENDEN BESTEUERUNG DER FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN AUF DIE UNTERNEHMERISCHEN ENTSCHEIDUNGEN

I. MITUNTERNEHMERSCHAFT

1. MERKMALE

Bis heute ist eine Definition der Mitunternehmerschaft nicht gefunden worden.[1] Der Bundesfinanzhof hat sich u.a. in seiner Entscheidung vom 21.2.1974 [2] mit dem Begriff der Mitunternehmerschaft auseinandergesetzt, veranlaßt durch die Frage, ob aus der Nennung der Kommanditgesellschaft im § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG hergeleitet werden kann, daß jeder Kommanditist Mitunternehmer im steuerlichen Sinne ist. Tipke [3] und Messmer [4]

1) HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975 Losebl. Lfg. 108, Febr. 1974, § 15 Anm. 27 c EStG

2) BFH v. 21.2.1974 IV B 28/73 BStBl. 1974, II S. 404

3) TIPKE, K.: Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1974, S. 139

4) MESSMER, K.: Ausgewählte Fragen aus der Besteuerung der Personengesellschaften, StKgR 1974, S. 281 - 310 (290)

bejahen diese Frage. Die BFH-Entscheidung, die für den Unternehmer bindend ist, lehnt dies ab. Nach ihr sind der zivilrechtliche Begriff der Gesellschaft und der steuerrechtliche Begriff der Mitunternehmerschaft nicht deckungsgleich. Nicht jeder, der zivilrechtlich Gesellschafter ist, genügt auch den Anforderungen der Mitunternehmerschaft, wie umgekehrt jemand Mitunternehmer sein kann, der nicht Gesellschafter ist. [1] Einen Beweis hierfür aus letzter Zeit brachte das BFH-Urteil vom 29.1.1976, [2] in dem entschieden wurde, daß der Vater (bisheriger Einzelunternehmer), der sein Unternehmen an eine Familien-GmbH & Co KG (Ehefrau und Kinder) verpachtet hat und das Unternehmen als alleiniger Geschäftsführer der Komplementär-GmbH führt, steuerrechtlich Mitunternehmer der GmbH & Co KG ist. Der Begriff der Mitunternehmerschaft, der sich ursprünglich nach wirtschaftlichen [3] Kriterien ausrichtete, wurde durch die Verwendung in Steuergesetzen (§ 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) zum Rechtsbegriff. [4] Die Merkmale sind durch die Rechtsprechung herausgearbeitet worden. Im wesentlichen wird die Mitunternehmerschaft - nicht nur Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaft in Form der OHG, KG, GmbH & Co KG und GdbR, sondern auch in Form der atypischen stillen Beteiligung, der atypischen Unterbeteiligung im Innenverhältnis und der Unterbeteiligung zur Hauptgesellschaft - durch die Beteiligung am Gewinn

---

1) BFH v. 5.11.1973 GrS 3/72 BStBl. 1974, II S. 414

2) BFH v. 29.1.1976 IV R 97/74 BStBl. 1976, II S. 332

3) RFH v. 12.9.1933 VI A 652/33 RStBl. 1933, S. 1240

4) TIPKE, K. - KRUSE, H.W.: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Köln 1965/75 Losebl. Lfg. 22, Juni 1975, § 215 Anm. 4 AO

und Verlust sowie am Vermögen einschließlich des Geschäftswerts und der stillen Reserven gekennzeichnet. Diese Faktoren sind keine unabdingbaren Voraussetzungen. [1] Im rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.12.1974 [2] wurde entschieden, daß die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG auch dann als Mitunternehmerin anzusehen sei, wenn keine Beteiligung am Vermögen und an den Verlusten der KG vorliege. In der Landwirtschaft ist nach dem BFH-Urteil vom 3.8.1973 [3] eine Mitunternehmerschaft ebenfalls gegeben, wenn der Sohn nicht an dem bei der Gesellschaftsgründung vorhandenen Betriebsvermögen beteiligt wird, sondern nur seine Arbeitsleistung in die Gesellschaft einbringt, denn die notwendige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen erhält er dadurch, daß er am Vermögen, das die Gesellschaft ab der Geschäftsgründung erwirbt, und an den stillen Reserven dieses erworbenen Vermögens voll beteiligt wird.

Andere Merkmale, wie die Unternehmerinitiative - für die es ausreicht, daß der Kommanditist "seine Rechte als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und durch Kontrollrechte, wie sie etwa § 166 HGB dem Kommanditisten einräumt, zur Geltung bringen kann." 4) -, das Unternehmerrisiko [5] - Haftung für Schulden der Gesellschaft - und das Gewinnentnahmerecht - nur in dem

---

1) BFH v. 9.10.1969 IV 294/64 BStBl. 1970, II S. 320

2) FG Münster v. 13.12.1974 VII 685/74 F, EFG 1975, S. 471

3) BFH v. 3.8.1973 IV R 21/72 BStBl. 1973, II S. 844

4) BFH v. 30.7.1975 I R 174/73 BStBl. 1975, II S. 818

5) BFH v. 28.1.1971 IV 127/64 BStBl. 1971, II S. 662

von den Eltern gebilligten Umfang [1] oder nur mit Genehmigung des Vaters [2] - können in den Vordergrund treten. Keiner dieser Faktoren entscheidet jedoch allein oder in einer bestimmten Kombination mit einem anderen über das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, sie wird vielmehr nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beurteilt. [3] Auch der BFH-Beschluß vom 21.2.1974 [4] bestätigt nochmals, "daß § 15 Ziff. 2 EStG mit dem Ausdruck Mitunternehmer als Tatbestandselement keinen abstrakten Begriff verwendet, der einer abschließenden Definition durch eine begrenzte Zahl von Kriterien zugänglich ist, sondern einen sog. offenen Typ, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann."

2. MASSGEBLICHKEIT DER NEGATIVURTEILE FÜR DAS UNTERNEHMERVERHALTEN

Eine Mitunternehmerschaft besteht nicht, wenn die Familienangehörigen bei Eintritt in die Familienpersonengesellschaft an den vorhandenen stillen Reserven nicht beteiligt werden und zum Buchwert ihrer Anteile wieder ausscheiden, [5] wenn die Gesellschafterstellung der Kinder befristet wird. [6] Eine Ausnahme gilt, wenn sich

---

1) BFH v. 4.8.1971 I R 209/69 BStBl. 1972, II S. 10
2) BFH v. 22.1.1970 IV R 178/68 BStBl. 1970, II S. 416
3) BFH v. 17.11.1964 VI 319/63 U BStBl. 1965, III S. 260
4) BFH v. 21.2.1974 IV B 28/73 BStBl. 1974, II S. 404
5) BFH v. 13.2.1963 I 55/61 U BStBl. 1963, III S. 84
6) BFH v. 29.1.1976 IV R 73/73 BStBl. 1976, II S. 324

der Vater im Gesellschaftsvertrag das Recht vorbehält, die Gesellschafterstellung eines Kindes zum Ende des Jahres der Erreichung der Volljährigkeit zu kündigen.[1] Hier war die Gesellschafterstellung nicht wie im Urteil IV R 73/73 von vornherein befristet. Der BFH macht einen Unterschied zwischen der Einräumung einer unbefristeten Gesellschafterstellung mit dem Vorbehalt einer einmaligen Kündigungsmöglichkeit und einer Befristung der Gesellschaft mit Fortsetzungsvorbehalt. Weiterhin wird die Mitunternehmerschaft abgelehnt, wenn den Kindern ihr Verfügungsrecht über ihre Gewinnanteile entzogen wird,[2] wenn sie als Kommanditisten keine Möglichkeit haben, bei den über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehenden Handlungen gem. § 164 HGB Einfluß auf die Geschäftsführung zu nehmen.[3] Die Mitunternehmerschaft fehlt ebenfalls im Jahr der Aufnahme, wenn der Familienangehörige weder mitarbeitet noch eine Einlage leistet, sondern sich nur verpflichtet, einen Teil seines zukünftigen Gewinnanteils zur Bildung seines Kapitalanteils stehen zu lassen.[4] Sie ist auch dann im Jahr der Geschäftsgründung nicht gegeben, wenn das nicht mitarbeitende Kind zwar zu einer Bareinlage verpflichtet ist, sie jedoch nur aus einem vom Vater gewährten "Darlehen" leistet, das aus dem ersten Gewinnanteil wieder getilgt wird.[5] Das Kind kann den Mitunternehmeranteil durch eigene oder geschenkte Mittel, durch Zurverfügungstellung der Arbeitskraft oder durch Umbuchung vom Kapitalkonto des Vaters erlangen, aber niemals durch Gewinnanteile aus einer nur nominellen Beteiligung.

---

1) BFH v. 23.6.1976 I R 178/74 BStBl. 1976, II S. 678
2) BFH v. 29.1.1976 IV R 102/73 BStBl. 1976, II S. 328
3) BFH v. 29.1.1976 IV R 97/74 BStBl. 1976, II S. 332
4) BFH v. 1.2.1973 IV R 9/68 BStBl. 1973, II S. 221
5) BFH v. 1.2.1973 IV R 138/67 BStBl. 1973, II S. 526

Wie nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die formelle Beteiligung keine Mitunternehmerschaft begründen kann, so kann auch ein formelles Ausscheiden aus der Gesellschaft (unverändertes Geschäftsführungs- und Entnahmerecht) die Mitunternehmerschaft nicht aufheben. [1] Die Rechtsprechung bestätigt durch ihr Urteil vom 22.1.1970 [2] nochmals, daß die Rechtsgestaltung nach dem "wirtschaftlichen Kern" zu beurteilen ist. Obwohl in dieser Entscheidung darauf hingewiesen wird, daß der Kommanditist schon handelsrechtlich eine schwache Gesellschafterstellung hat, die auch steuerlich keine allzu hohen Anforderungen an den Begriff der Mitunternehmerschaft zuläßt, wurde sie dennoch wegen der Auslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht anerkannt. Auch der BFH-Entscheidung vom 28.11.1974 [3] kann der Unternehmer entnehmen, daß die Beurteilung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, "im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten" zu erfolgen hat.

Wenn auch Familienangehörige bei einer wesentlichen Einschränkung in ihren Rechten auf Mitbestimmung, Kündigung und Entnahmen eine Mitunternehmerschaft nicht begründen können, so darf die Rechtsprechung aber nicht so weit gehen, daß sie die Mitunternehmerschaft deshalb ablehnt, weil der Unternehmer seine Kinder, solange sie das erforderliche Verantwortungsbewußtsein nicht kennen, in

---

1) BFH v. 28.1.1971 IV 127/64 BStBl. 1971, II S. 662
2) BFH v. 22.1.1970 IV R 178/68 BStBl. 1970, II S. 416
3) BFH v. 28.11.1974 I R 232/72 BStBl. 1975, II S. 498

ihrer Verfügungsbefugnis beschränkt - zehn Jahre lang kein Entnahmerecht [1] oder Verwaltung des Gewinnguthabens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres [2] -. Woerner [3] weist darauf hin, daß auch das Urteil vom 30.7.1975 [4] den Beweis erbringe, daß die Anforderungen an den Mitunternehmerbegriff nicht zu überspannen seien. Bei der Fülle der Mitunternehmerkriterien wird der Unternehmer versuchen, die zu seinen Gunsten sich auswirkenden Daten in den Vordergrund zu stellen.

3. EINHEITLICHE GEWINNFESTSTELLUNG

Bei den Familienpersonengesellschaften, bei denen die Gesellschafter die Voraussetzungen, die die Rechtsprechung an die Mitunternehmerschaft stellt, erfüllen, wird der Gewinn gem. § 215 Abs. 2 AO (§ 180 Abs. 1 Ziff. 2a AO 1977) einheitlich und gesondert festgestellt. Nur in diesem Verfahren, das der Einzelveranlagung vorausgeht, wird entschieden, ob Mitunternehmerschaft steuerlich anzuerkennen ist. Dies gilt ebenfalls für die Ehegattengesellschaft. [5] Bei Nichtanerkennung ergeht ein negativer Feststellungsbescheid. [6] Nach dem Beschluß des Großen Senats vom 5.11.1973 [7] wird die Frage, ob eine atypische stille Unterbeteiligung besteht und wie hoch der Anteil des Unterbeteiligten an dem Anteil des Haupt-

---

1) BFH v. 25.9.1969 IV R 179/68 BStBl. 1970, II S. 114

2) BFH v. 4.8.1971 I R 209/69 BStBl. 1972, II S. 10

3) WOERNER, L.: Anforderung an die einkommensteuerliche Anerkennung eines Kommanditisten als Mitunternehmer, BB 1975, S. 1422 - 1424 (1424)

4) BFH v. 30.7.1975 I R 174/73 BStBl. 1975, II S. 818

5) PETER, K.: Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, Herne, Berlin 1970, S. 386

6) HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1. - 6. Aufl., Köln 1971/74 Losebl. Lfg. 74, Juni 1973, § 215 Anm. 8 a AO

7) BFH 5.11.1973 GrS 3/72 BStBl. 1974, II S. 414

gesellschafters ist, in einem besonderen Gewinnfeststellungsverfahren für die Innengesellschaft entschieden. Nach dem Erlaß vom 29.3.1976 [1] des Niedersächsischen Finanzministeriums besteht vorbehaltlich einer anderen bundeseinheitlichen Regelung die Möglichkeit für den Unternehmer, wenn alle Beteiligten - Haupt- und Unterbeteiligten - einverstanden sind, die Unterbeteiligung im einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Auch die Sondervorschrift des § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG, die sich mit den Vergütungen befaßt, die der Mitunternehmer von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhalten hat, ist nur bei der einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen.

4. EINSCHRÄNKUNG DER BILANZBÜNDELTHEORIE

In letzter Zeit hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage befassen müssen, ob zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern neben den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen einkommensteuerrechtlich auch Drittbeziehungen anzuerkennen sind. Er hätte dies nach der Bilanzbündeltheorie, die der Rechtsprechung im Steuerrecht stets als Grundlage für die Rechtsfindung gedient hat,[2] verneinen müssen, denn sie lehnt durch die gedankliche Aufgliederung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen (Bündel der Einzelbilanzen) einen

---

1) Fin.Min.Niedersachsen, Erl. v. 29.3.1976 - S 1130 - 60 - 33 1, BB 1976, S. 494

2) MESSMER, K.: Die Bilanzbündeltheorie, StbJb 1972/73, S. 127 - 205 (131)

Unterschied in der steuerlichen Beurteilung zwischen einem Gesellschafter und einem Einzelunternehmer ab, so daß für eine Drittbeziehung kein Raum bleibt.

Während in den BFH-Entscheidungen vom 14.3.1969 [1] und 10.5.1973 [2] noch Bezug auf die Bilanzbündeltheorie genommen wird, und um ihre evtl. Übersteigerung zu vermeiden, Ausnahmen zugelassen werden, insbesondere, wenn der Gesellschafter ein eigenes Unternehmen betreibt und regelmäßige Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bestehen, wird sie im BFH-Urteil vom 8.1.1975 [3] nicht mehr erwähnt. Diese folgenschwere Entscheidung befaßt sich mit folgendem Sachverhalt: Für die Tochter, die Angestellte im Unternehmen ihrer Mutter ist, wird eine Pensionsrückstellung gebildet. Nach dem Tod der Mutter wird das Unternehmen in Form einer Personengesellschaft geführt, an der die Tochter beteiligt ist und die Tätigkeit einer Geschäftsführerin wahrnimmt. Da die Tochter Mitunternehmerin geworden war, wollte das Finanzamt gem. Abschn. 41 Abs. 19 S. 4 und 5 EStR 1972 die Pensionsrückstellung auflösen. Der BFH lehnte dies ab, da § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG nur für solche Mitunternehmer gilt, die auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses der Gesellschaft Arbeitskraft, Kapital oder Wirtschaftsgüter zur Verfügung stellen. Die Rechtsgrundlage der Rückstellung, die die spätere Versorgungszahlung bewirkt, lag vor dem Beginn der Mitunternehmerschaft. Wenn der Versorgungsfall eintritt, hat die Tochter - obwohl sie Mitunternehmerin ist - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Ziff. 2 EStG.

---

1) BFH v. 14.3.1969 III R 108/67 BStBl. 1969, II S. 480
2) BFH v. 10.5.1973 IV R 74/67 BStBl. 1973, II S. 630
3) BFH v. 8.1.1975 I R 142/72 BStBl. 1975, II S. 437

Da gegen dieses Urteil seitens der anderen Ertragssteuersenate (IV. und VIII. Senat) keine Bedenken erhoben wurden, wird erstmals die Bilanzbündeltheorie in ihrem Kernbereich eingeschränkt.

Die Entwicklung zu dieser Entscheidung zeigte sich bereits in der Beitragstheorie von Woerner [1] und der Konsolidierungstheorie von Döllerer, [2] die besagen, daß die Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) Erträge aus Leistungen seien, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Beiträge gelten, die der Gesellschafter zur Förderung des gemeinsamen Gesellschaftszwecks einsetze. Diese Überlegung führe zwangsläufig zur wirtschaftlichen Einheit des Gesellschaftsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens. Hier knüpft der BFH mit seiner einschneidenden Entscheidung an, daß der Bereich der wirtschaftlichen Einheit nicht alle Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern erfasse, "sondern nur solche, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben". Keuk [3] ist der Auffassung, daß in dieser Erkenntnis ein Abschied von der Bilanzbündeltheorie liege. Uelner [4] wertet das Urteil als einen entscheidenden Schritt in Richtung auf Aner-

---

1) WOERNER, L.: Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommenbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, BB 1975, S. 645 - 647 (645)

2) DÖLLERER, G.: Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, S. 211 - 220 (216)

3) KEUK-KNOBBE, B.: Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1975, S. 252 - 259 (252)

4) UELNER, A.: Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, StbJb 1975/76, S. 305 - 344 (317)

kennung der Personengesellschaft als wirtschaftliche Einheit. Auch Schmidt [1] und Felix - Streck [2] sind der Meinung, daß ein grundsätzlicher Wandel in der Rechtsprechung zu erwarten sei. Barske [3] warnt dagegen vor der Überbewertung der Auslegung, sie sei zwar modifiziert, aber im Kern unverändert, denn es werde zwar bürgerlich-rechtlich Gehalt gewährt und Pensionszusagen gemacht, aber einkommensteuerrechtlich bestehe nicht die Möglichkeit, das Gehalt als Betriebsausgabe der Gesellschaft zu behandeln oder Pensionsrückstellungen zu bilden. Söffing,[4] der einen Unterschied zwischen der "alten Bilanzbündeltheorie" - die Personengesellschaft ist einkommensteuerlich die Summe mehrerer Einzelbetriebe - und der "Gesamthandsvorstellung" - der gesamthänderischen Bindung der Mitunternehmer wird mehr Bedeutung beigemessen - macht, hält letztere nicht für tot, denn das Einbringungsurteil vom 15.7.1976 [5] bringe den Beweis, indem die Einbringung eines Wirtschaftsguts aus einem anderen Betrieb des Gesellschafters lediglich "als eine besondere Form des Verbringens (der Überführung) eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen" dargestellt werde. In der Entscheidung heiße es wörtlich: "Der Ge-

---

1) SCHMIDT, L.: Grundsatzurteil zur einkommensteuerlichen Beurteilung der Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, FR 1975, S. 226 - 228 (228)

2) FELIX, G. - STRECK, M.: Neues Ertragsteuerrecht der Mitunternehmerschaften, DStR 1976, S. 243 - 251 (243)

3) BARSKE, K.: Einschränkungen der Bilanzbündeltheorie, NWB 1975, Fach 17 a, S. 549 - 554 (552)

4) SÖFFING, G.: Zur Abkehr der Rechtsprechung von der Bilanzbündeltheorie, StbJb 1976/77, S. 241 - 287 (245)

5) BFH v. 15.7.1976 I R 17/74 BB 1976, S. 1206

sellschafter steht insofern einer Personengesellschaft nicht als Dritter gegenüber." Auch für Paulick [1] bedeutet das Pensionsrückstellungsurteil keinen endgültigen Einbruch in die Bilanzbündeltheorie, es beinhalte nur eine sachgerechte Grenzziehung, die vor einer Ausuferung dieser Theorie schützen solle. Nissen [2] ist der Auffassung, die Entscheidung trage lediglich zu einer unnötigen Komplizierung des Steuerrechts bei. Für den Unternehmer bringen die aus dem Urteil abgeleiteten Folgen ein erhebliches Maß an Unsicherheit.

5. ÜBERPRÜFUNG DER RECHTSBEZIEHUNGEN DER MITUNTERNEHMER (FAMILIENMITGLIEDER) ZUR MITUNTERNEHMERSCHAFT (FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFT)

Da insbesondere Gesellschafter einer Familienpersonengesellschaft durch die Bildung entsprechender Rechtsbeziehungen Möglichkeiten suchen, die Gesamtsteuerbelastung der Familie einzuschränken, werden sie jetzt nach der neuen Rechtsprechung zunächst ihre Tätigkeitsvergütungen auf ihre Zugehörigkeit zur Einkunftsart überprüfen.

Grundsätzlich gehörte das Gesellschaftergehalt zu den Vergütungen nach § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. Für den Gesellschafter, der nur gering beteiligt ist und als Arbeitnehmer eine untergeordnete Stellung einnimmt, ist es nunmehr zweifelhaft, ob er gewerbliche Einkünfte bezieht, denn es handelt sich ohne Zweifel nicht um

---

1) PAULICK, H.: Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, S. 564 - 577 (576)

2) NISSEN, K.H.: BFH-Entscheidungen, RWP 1975, S. 429 - 448 (436)

eine Leistung aus dem Gesellschaftsverhältnis. Birkholz [1] sieht den Ansatz der Grenzziehung unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 21.12.1972 [2] im Mittragen des Unternehmerrisikos und in der Führungsqualifikation.

Vergütungen für die Arbeitnehmererfindungen müßten infolge der BFH-Entscheidung auch dann den Einkünften nach § 19 EStG zugerechnet werden, wenn der Arbeitnehmer später Mitunternehmer des Arbeitgebers wird. Die Rechtsgrundlage liegt auch hier in dem früheren Arbeitsverhältnis und nicht in der Gesellschafterstellung.

Wechselt ein Mitunternehmer zum Arbeitnehmer, so müßten im Umkehrschluß des Urteils vom 8.1.1975 - im Gegensatz zur bisher herrschenden Lehre [3] - die Versorgungsleistungen, deren Rechtsgrundlage in der Mitunternehmerzeit liegt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb bleiben, die er neben den Versorgungsleistungen aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, denn es handelt sich für die Familienpersonengesellschaft nicht um Betriebsausgaben, sondern um Gewinnanteile. [4]

Durch die Einführung des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer 1977 [5] - bis 31.12.1976 wurde der

---

1) BIRKHOLZ, H.: "Die Bilanzbündeltheorie ist tot. Was nun?" RWP 1976, Steuerrecht, S. 143 - 148 (148)

2) BFH v. 21.12.1972 IV R 53/72, BStBl. 1973, II S. 298

3) Abschn. 41 Abs. 19 Satz 6 EStR 1972 v. 22.5.1973, Beilage/BStBl. 1973 I S. 223

4) RICHTER, H.: Besteuerung der Sondervergütungen der Gesellschafter, StWK, Heft Nr. 3 v. 29.1.1976, Gr. 4, S. 2735 - 2740 (2740)

5) Körperschaftsteuergesetz 1977 v. 31.8.1976, BGBl. I, S. 2597

Unternehmensgewinn ohne Beachtung der Leistungsfähigkeit der Anteilseigner versteuert - gelangt Knobbe-Keuk [1] zu dem Ergebnis, daß die Körperschaftsteuer ihren Charakter als Unternehmenssteuer verloren habe. Es sei kein Grund mehr für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung eines Gesellschafters einer Personen- und Kapitalgesellschaft ersichtlich, denn die Begründung des Bundesverfassungsgerichts - "Da der Gesetzgeber die Verselbständigung der Personengesellschaften bei der Einkommensteuer nicht berücksichtigt....., ergibt sich für die Personengesellschaften eine entscheidende Besserstellung gegenüber den Kapitalgesellschaften, bei denen sowohl die Gesellschaft als auch die Eigner besteuert werden." [2] - sei nicht mehr haltbar. Warum solle das im Eigentum des GmbH-Gesellschafters stehende Betriebsgrundstück Privatvermögen sein, dagegen das im Eigentum des Personengesellschafters stehende Betriebsgrundstück (Sonder-) Betriebsvermögen. Auch Schmidt [3] fragt mit Recht, wodurch es noch zu rechtfertigen sei, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH für seine Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft dagegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe.

Fraglich ist auch, ob die Tätigkeit eines Freiberuflers für die Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. V.Wallis [4]

---

1) KNOBBE-KEUK, B.: Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, BB 1976, S. 1120

2) BVerfG v. 15.7.1969 - 1 BvR 457/66 - BStBl. 1969, II S. 718

3) SCHMIDT, L.: Grundsatzurteil: Rückstellung für eine Witwenrente, die eine KG dem Ehemann einer Gesellschafterin zugesagt hat, (BFH v. 29.1.1976 - IV R 42/73) FR 1976, S. 227-229 (229)

4) WALLIS, v. H.: Grundfragen der Einkommenbesteuerung, FR 1975, S. 334 - 341 (337)

spricht hier von einem Grenzgebiet, das der Aufhellung harrt.

Von Bedeutung ist die rechtzeitige Entscheidung des Unternehmers, welche Leistungen er bereits im Gesellschaftsvertrag und welche in schuldrechtlichen Vereinbarungen festlegen muß. Da letztere nicht der Gewerbesteuer unterliegen, haben insbesondere die Familiengesellschafter auf die Angemessenheit der Einkünfte zu achten, um der Problematik - ähnlich der verdeckten Gewinnausschüttung -, die jetzt Einzug in die Mitunternehmerschaft halten wird, zu entgehen. Noch wird es für den Unternehmer zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den Einkunftsarten kommen; er wird infolgedessen die Rechtsprechung, die die Grenzen durch eine Vielzahl von Verfahren herausarbeiten wird, genau verfolgen. Bis dahin wird er versuchen, durch die Vermeidung von Mitunternehmerschaft, indem er sich z.B. nicht an der GmbH & Co KG, sondern nur an der GmbH beteiligt, Steuerersparnisse zu erreichen. Seine Tätigkeitsvergütungen oder Mieteinnahmen aus dem an die GmbH & Co KG vermieteten Grundstück sind dann kein Vorabgewinn nach § 15 Abs. 1 Ziff. 2 EStG und unterliegen nicht der Gewerbesteuer. Insbesondere wird der Unternehmer darauf achten, daß er als Geschäftsführer der GmbH und naher Verwandter der Kommanditisten nicht den Eindruck erweckt, als bestimme er das Geschehen in der Familienunternehmung. In diesem Falle begünstigt das Verhalten wieder die Mitunternehmerschaft, denn der BFH, der bereits im Urteil vom 18.10.1972 [1] bei einer Betriebsaufspaltung die Zusammenrechnung der Anteile der Ehegatten und minderjährigen Kinder vorge-

---

1) BFH v. 18.10.1972 I R 184/70 BStBl. 1973, II S. 27

nommen hat, könnte auch hier die juristische Person negieren und unter dem Mantel der "Lebenserfahrung" obige Konstruktion wiederholen.

6. ANGEMESSENE GEWINNVERTEILUNG

a. EINFLUSSFAKTOREN

Nach ständiger Rechtsprechung [1] muß der Unternehmer die Gewinnverteilung so vornehmen, daß sie der Kapitaleinlage und der Tätigkeit des einzelnen Gesellschafters entspricht. In der Entscheidung vom 15.11.1967 [2] hat der IV. Senat den Kreis der Einflußfaktoren durch übernommenes Haftungsrisiko, Einbringung eines angesehenen Namens oder eines eingeführten Unternehmens, Seriosität, Kreditwürdigkeit und die persönlichen Eigenschaften - wie Kunst der Menschenbehandlung - erheblich vergrößert.

Sollte durch die Finanzverwaltung bewiesen werden - § 204 AO (§ 88 AO 1977) -, daß nicht die Gesellschafterstellung für die Gewinnverteilungsabrede ausschlaggebend war, sondern die familiäre Beziehung, so werden die Gewinnzuteilungen als Zuwendungen nach § 12 Ziff. 2 EStG beurteilt. [3] Die Nichtanerkennung der unternehmerischen Gewinnverteilung wegen der fehlenden Angemessenheit bedeutet aber nicht die steuerliche Nichtanerkennung der Gesellschaft als solcher. Diese Trennung ist sehr problematisch, da die Gewinnverteilung ein so wesentli-

---

1) RFH v. 30.9.1936 VI A 801/35 RStBl. 1936, S. 1099
BFH v. 22.8.1951 IV 246/50 S BStBl. 1951, III S. 181
2) BFH v. 15.11.1967 IV R 139/67 BStBl. 1968, II S. 152
3) BFH v. 15.10.1970 IV R 134/70 BStBl. 1971, II S. 262

cher Faktor des Gesellschaftsvertrages ist, daß bei Wissen um ihre Nichtanerkennung durch die Finanzbehörde der Gesellschaftsvertrag in den meisten Fällen gar nicht abgeschlossen worden wäre. Im Schrifttum [1] spricht man von einem Verstoß gegen die Einheit des Vertrages und den Grundsatz des einheitlichen Rechtsgeschäfts (§ 139 BGB), d.h. das eine Rechtsgeschäft wäre nach dem Willen aller Beteiligten nicht ohne das andere zustande gekommen. [2]

Da der Große Senat [3] die Berechtigung zur Korrektur der steuerlichen Zurechnung der Gewinne aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise herleitet, selbst, wenn in der Literatur [4] bezweifelt wird, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Legitimation enthält, die vertraglich vereinbarte und durchgeführte Gewinnverteilung für steuerliche Zwecke fiktiv abzuändern, muß der Unternehmer, um steuerliche Nachteile zu vermeiden, die Entscheidung des Bundesfinanzhofs beachten und die Gewinnverteilung für jeden einzelnen Gesellschafter so vornehmen, daß sie steuerrechtlich noch als angemessen beurteilt wird.

---

1) BURSCHBERG, H. J.: Die Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, S. 1038 - 1041 (1039)

2) PALANDT, O.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 36. Aufl., München 1977, § 139 2) S. 123

3) BFH v. 29.5.1972 GrS 4/71 BStBl. 1973, II S. 5

4) WOLFF, G.: Zur Diskussion um die steuerliche Beurteilung von Gewinnverteilungsvereinbarungen bei Familienpersonengesellschaften, WPg 1973, S. 428 - 432 (430)

DURCHLAUB, W.: Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften, DStR 1972, S. 441 - 444 (443)

b. ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG BEI KOMMANDIT- UND ATYPISCHER STILLER BETEILIGUNG

(1) GESCHENKTE ANTEILE AN NICHT MITARBEITENDE GESELLSCHAFTER

(a) ENTWICKLUNG IN DER RECHTSPRECHUNG

Im Urteil vom 15.10.1970 [1] hatte der IV. Senat die Angemessenheitsgrenze für nicht mitarbeitende Kommanditisten, denen die Kommanditeinlagen im Wege der Umbuchung von ihren Eltern geschenkt worden waren, auf 20 v.H. des nominalen Kapitalanteils festgelegt. Mit Beschluß vom 26.5.1971 [2] rief der IV. Senat den Großen Senat zur Entscheidung der Rechtsfrage an, ob sich nicht mitarbeitende Familienangehörige, die einen Kapitalanteil unentgeltlich erhalten, nach angemessener Abgeltung der Geschäftsführertätigkeit und der Übernahme des Haftungsrisikos des Komplementärs mit einer Verzinsung von etwa 20 - 25 v.H. ihrer Nominaleinlage begnügen müssen.

(b) ENTSCHEIDUNG DES GROSSEN SENATS VOM 29.5.1972 [3]

Der Große Senat entschied, eine Gewinnbeteiligung sei dann angemessen, wenn eine marktübliche Verzinsung des tatsächlichen Werts der Beteiligung und die Gesellschafterstellung Berücksichtigung finden. Nicht zu beanstanden sei, wenn der Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 v.H. des wahren Werts aufweise. Unter besonderen Umständen könne ein geringerer Satz gerechtfertigt sein. Gewinnanteile,

---

1) BFH v. 15.10.1970 IV R 134/70 BStBl. 1971, II S. 262
2) BFH v. 26.5.1971 IV R 11/70 BStBl. 1971, II S. 557
3) BFH v. 29.5.1972 GrS 4/71 BStBl. 1973, II S. 5

die die Begrenzung übersteigen, seien den anderen Gesellschaftern zuzurechnen, sofern nicht auch bei ihnen Begrenzungen zu beachten seien. Beisse [1] meint, der BFH habe bei der Festsetzung des Satzes von 15 v.H. für eine risikofreie Kapitalanlage 7 - 8 % und für die Unternehmerstellung eines nicht mitarbeitenden Kommanditisten eine Risikoprämie in gleicher Höhe zugrunde gelegt.

Ist die Gewinnverteilungsabrede als angemessen anerkannt, so bleibt sie nach Beschluß des Großen Senats so lange maßgebend, bis eine wesentliche Veränderung der betrieblichen nicht privaten Verhältnisse auch bei Fremden eine Korrektur der Gewinnverteilungsabrede hervorrufen würde. Dies bestätigt auch der IV. Senat in einem neueren Urteil. [2]

An dem Beschluß des Großen Senats wird in der Literatur erheblich Kritik geübt: Märkle [3] meint, ob der Große Senat nicht besser daran getan hätte, die Vorwegvergütungen aller subjektiven Gewinnfaktoren, so schwer sie auch faßbar sein mögen, vorzunehmen, damit gegen die Verteilung des Restgewinns nach Festkapitalkonten als Verzinsung des Einlagekapitals nichts einzuwenden sei. Littmann [4] hält die Begründung des Beschlusses in sich für widersprüchig, denn auf der einen Seite werde die Gesellschafterstellung des Kommanditisten hervorgehoben

---

1) BEISSE, H.: Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, FR 1973, S. 53 - 58 (57)

2) BFH v. 15.5.1975 IV R 138/70 BStBl. 1975, II S. 692

3) MÄRKLE, R.: Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStR 1973, S. 131 - 136 (133)

4) LITTMANN, E.: Das Einkommensteuerrecht, 11. Aufl., Stuttgart 1974, § 15 Anm. 91 c, S. 1449

mit der Folge, die Verzinsung des Nominalkapitals abzulehnen, auf der anderen Seite erhalte er nicht den ihm nach Abzug der Vorwegvergütungen zustehenden Gewinn, sondern wieder einen, wenn auch bezogen auf den wahren Wert, nach oben begrenzten. Flume [1] legt dar, daß eine Gesellschaft, die ein Unternehmen betreibt, berechtigt sei, die Gewinnverteilung an die Gesellschafter ausschließlich nach dem konkreten Gesellschaftsverhältnis vorzunehmen. Daraus folge, daß die Aufteilung nicht durch irgendwelche allgemeinen Sätze beschränkt werden könne, sondern von dem Verhältnis der Beteiligungen der Gesellschafter an der Gesellschaft bestimmt werde. Durch die Aussage im Beschluß, die Angemessenheit der Gewinnbeteiligung sei nach dem Maßstab der marktüblichen Verzinsung des Werts der Beteiligung zu beurteilen, sei zu erkennen, daß der Große Senat die Beteiligung der Kinder nur wie Fremdkapital werte, nicht aber, daß den Kindern über die Beteiligung an der Gesellschaft das Unternehmen zu ihrem prozentualen Anteil gehöre. Diese diskriminierende steuerliche Behandlung der Familienpersonengesellschaft sei mit Art. 3 und 6 GG unvereinbar. Wolff [2] geht ebenfalls davon aus, daß durch die Begrenzung der Gewinnbeteiligung auf 15 v.H. ein Darlehensverhältnis mit fester Verzinsung unterstellt werde. Böttcher [3] stellt die

---

1) FLUME, W.: Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften bei schenkweise erfolgender Zuwendung einer Beteiligung (I), DStR 1973, S. 583 - 587 (584 und 587)

FLUME, W.: Die Steuerrechtsprechung zur Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften und die Legitimität der Rechtsprechung, StbJb 1976/77, S. 43 - 73 (73)

2) WOLFF, G.: Zur Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1973, S. 95 - 96 (95)

3) BÖTTCHER, C.: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1974/75, S. 63 - 106, (79)

Frage, warum die Begrenzung der Gewinnbeteiligung auf 15 v.H. nur für die gewerblichen Einkünfte zur Erörterung stehe. Für die Einkünfte aus Grund- oder Kapitalvermögen werde sie nicht vorgenommen (Beispiel: Hausbesitz mit im Verhältnis zum Einheitswert oft sehr hohen Erträgen). Keuk [1] fragt mit Recht, woher der BFH eigentlich die Legitimation nimmt, sich über die von den Gesellschaftern gewählte Verteilung hinwegzusetzen. Das Niedersächsische Finanzgericht weist in seinem Urteil vom 17.4.1975 [2] darauf hin, daß "keine besonderen, die Familiengesellschaft gegenüber der Gesellschaft unter Fremden diskriminierenden steuerlichen Gewinnverteilungsgrundsätze angewendet werden" dürfen.

Trotz dieser Vielzahl von Gegenargumenten liegen keine Anzeichen [3] für eine Änderung der Rechtsprechung bezüglich der Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Fami-

---

1) KEUK, B.: Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, S. 74 - 89 (88)

2) Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 17.4.1975, VII 82/74 EFG 1975, S. 534 (536 unten letzter Absatz

3) BFH v. 29.1.1976 IV R 89/75 BB 1976, S. 729

PAULIK, H.: Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, S. 564 - 577 (570)

SCHMIDT, L.: Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften (II), FR 1974, S. 529 - 536 (533)

ROSENAU, H.: Unentgeltliche Übertragung von Vermögensteilen auf Minderjährige, 3. Aufl., Berlin 1974, S. 86 u. 87

lienpersonengesellschaften vor. Lediglich der I. Senat hat mit Beschluß vom 2.7.1975 [1] festgestellt, daß es ernsthaft zweifelhaft sei, daß die Rechtsprechung des Großen Senats auch auf die Gewinnverteilung einer GmbH an ihren stillen Gesellschafter anzuwenden sei, denn hier werde die Entscheidung mehr von dem Problem der verdeckten Gewinnausschüttung als der Angemessenheit der Gewinnverteilung beeinflußt, und in der Literatur [2] wird in letzter Zeit bestritten, daß es legitim sei, da niemand verpflichtet ist, seine Arbeitskraft entgeltlich zur Verfügung zu stellen, dem Vater, der Komplementär einer Familien-KG ist, für seine Tätigkeit als Geschäftsführer einen Vorweggewinn zuzurechnen. Diese Auffassung wird von Schmidt [3] für bedenklich gehalten, denn der Vater als Komplementär verfüge nicht unentgeltlich über seine Arbeitskraft, sondern wie bei einem Vertragsabschluß zu gunsten Dritter über den Gewinn.

(c) ERMITTLUNG DES TATSÄCHLICHEN WERTS DER BETEILIGUNG

(aa) SUBSTANZWERTVERFAHREN

Um den tatsächlichen Wert der Kommanditistenbeteiligung ermitteln zu können, bedarf es der Feststellung, welchen Wert das Unternehmen im ganzen bei Abschluß des Gesell-

---

1) BFH v. 2.7.1975 I B 5/75 DB 1975, S. 2066

2) BÖTTCHER, C.: Aktuelle Fragen zum Handels- und Steuerrecht der Familienpersonengesellschaften, RWP, Steuerrecht, 1975, S. 561 - 584 (566)

3) SCHMIDT, L.: "Väter und Söhne" Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb 1975/76, S. 149 - 233 (186)

schaftsvertrages hatte. [1] Da der Große Senat keine Anweisung gab, wie der Wert des Unternehmens zu ermitteln ist, bestimmte der IV. Senat im Urteil vom 29.3.1973, daß die Gesellschafterstellung des Kommanditisten - d.h. eine evtl. Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert - zu berücksichtigen sei.

Bei einer Beteiligung an den stillen Reserven ist vom Substanzwertverfahren (Ermittlung der Teilwerte der Wirtschaftsgüter) auszugehen. Für den Unternehmer beinhaltet der von ihm ermittelte Wert die Gefahr, daß er von der Finanzbehörde nicht anerkannt wird. Den Substanzwert des Grundvermögens beweist er am besten durch ein Sachverständigengutachten, den Substanzwert der Gebäude und des beweglichen Anlagevermögens, das der Abnutzung unterliegt, durch die Bewertung einer noch möglichen künftigen Nutzung, den Substanzwert der Waren, Roh- und Hilfsstoffe durch die Einkaufspreise. Die Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen. Nur bei dubiosen Forderungen ist ein Bewertungsabschlag vorzunehmen. Der so ermittelte Wert der stillen Reserven (Differenz zwischen Substanzwert und Buchwert der Wirtschaftsgüter) wird nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt und erhöht somit den Nennbetrag des geschenkten Kapitalanteils.

---

1) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S. 489
BEISSE, H.: Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, FR 1973, S. 53 - 58 (56)
LITTMANN, E.: Erneut: Gewinnverteilung bei Familienkommanditgesellschaften in einkommensteuerlicher Sicht, Inf. 1973, Gruppe 1, S. 859 - 863 (861)

(bb) ERTRAGSWERTVERFAHREN

Wird dem beschenkten Kommanditisten auch eine Beteiligung am Geschäftswert zugesagt, kann der Unternehmer die Substanzwertmethode nicht anwenden, denn allein durch die Reproduktionswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter werden nicht sämtliche Werte des Unternehmens erfaßt. Um den Mehrwert über dem Substanzwert zu ermitteln, bedient sich der Unternehmer der Ertragswertmethode, nach der durch die Kapitalisierung des geschätzten nachhaltig erzielbaren jährlichen Gewinns mit dem Kapitalisierungszinsfuß der Ertragswert ermittelt wird. Um überhaupt eine Schätzung des künftigen Gewinns vornehmen zu können, muß der Unternehmer auf die Jahreswerte der Vergangenheit zurückgreifen, das sind die von dem Unternehmerlohn [1)] und den außergewöhnlichen Einflußfaktoren bereinigten Buchgewinne. Mittelbach geht sogar soweit, daß anhand des Lebenshaltungskostenindex die Gewinne der Vorjahre auf den gleichen Nenner wie der Gewinn im Jahr vor der Schenkung der Beteiligung gebracht werden sollen, denn die Korrektur sei wegen der steigenden Preise erforderlich.

---

1) GLADE, A.: Zur Behandlung des Firmenwertes in der Ertragsteuerbilanz und nach dem Bewertungsgesetz, insbesondere Bewertungs- und Berechnungsmethoden, StbJb 1969/70, S. 287 - 324 (290 und 314)

MEYER-ARNDT, L.: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Geschäftsveräußerung, StbJb 1974/75,S. 351 - 376

Verfügung OFD Berlin S 5000 A - St 352 v. 5.7.1972, DB 1972, S. 1701 Abschn. III

FG Düsseldorf, Senate in Köln, Urt. VI (VII) 120/69 F v. 8.8.1973, EFG 1974, S. 57 (58 re Sp Abs. 2)

Beispiel: [1]

" Jahr	Berichtigter Buchgewinn	Lebenshaltungs-kostenindex 1962 = 100	Umgerechneter Buchgewinn 1972 = 100
1968	80 000 DM	117,6	96 395 DM
1969	90 000 DM	121,0	105 396 DM
1970	100 000 DM	125,8	112 639 DM
1971	130 000 DM	133,1	138 400 DM
1972	150 000 DM	141,7	150 000 DM
			602 830 DM

Der auf die Lebenshaltungskosten 1972 umgerechnete durchschnittliche Jahresgewinn ergibt danach 120 566 DM, abgerundet 120 500 DM." Bei einem Kapitalisierungszinsfuß von 10 v.H. beträgt der Ertragswert:

$$\frac{120\ 500 \times 100}{10} = 1\ 205\ 000$$

Da es für den Unternehmer die Möglichkeit gibt, über den Kapitalisierungszinsfuß den wahren Wert der Beteiligung des Angehörigen erheblich zu beeinflussen, Beispiel: [1]

" 6 %	Ertragswert	2 008 333
7 %	"	1 721 428
8 %	"	1 506 250
9 %	"	1 338 888
10 %	"	1 205 000"

muß oft erst im Rechtsbehelfs- bzw. Rechtsmittelverfahren über den zutreffenden [2] Zins entschieden werden.

---

1) MITTELBACH, R.: Wert eines geschenkten Anteils an einer Kommanditgesellschaft, StWK Gruppe 4, S. 2443

2) BFH v. 31.10.1967 II 148/63 BStBl. 1968, II S. 233

Wie das BFH-Urteil vom 28.8.1968 [1] beweist, soll das Finanzgericht unter Hinzuziehung von Sachverständigen Feststellungen darüber treffen, wie hoch der branchenübliche durchschnittliche Zinsfuß ist.

(cc) MITTELWERTVERFAHREN

Eine Methode, bei der der Unternehmer zur Berechnung des Gesamtswerts sowohl den Substanzwert als auch den Ertragswert heranziehen kann, ist das sog. Mittelwertverfahren. Seine Formel lautet:

$$\text{Gesamtwert} = \frac{\text{Substanzwert} + \text{Ertragswert}}{2}$$

(dd) STUTTGARTER VERFAHREN

Eine weitere Berechnungsgrundlage bietet dem Unternehmer das Stuttgarter Verfahren, das gem. Abschn. 79 VStR [2] - 65 v.H. der Summe aus Vermögenswert (Abschn. 77 VStR) und fünffachem Ertragshundertsatz (Abschn. 78 VStR) - zur Ermittlung des gemeinen Werts der Anteile von Kapitalgesellschaften dient.

(ee) CASH - FLOW - VERFAHREN

Hiernach ermittelt der Unternehmer den Gesamtwert seines Unternehmens, indem er die künftig zu erwartenden entnahmefähigen Zahlungsströme und realisierbaren Vermögensänderungen im Unternehmen auf den Schenkungstag abzinst.

---

1) BFH v. 28.8.1968 III R 15/67 BStBl. 1969, II S. 2

2) Vermögensteuerrichtlinien i.d.F. v. 9.4.1975, BStBl. 1975, I S. 521

Formel: [1] " $W = E \frac{1}{i}$

$$E = (A - y + z) : 5$$

Dabei sind:

E = Ertragswert des Betriebs

A = ausschüttungsfähiger cash-flow

y = Risikoabschlag (20 v.H. aus A) = $\frac{20\ A}{100}$

z = Differenz der Nettoteilwerte des (Rein-) Vermögens der Unternehmung am Ende und am Anfang des Betrachtungszeitraums (TWE - TWA)

i = Kapitalisierungszinsfuß

5 = Zahl der Jahre des Betrachtungszeitraumes

Beispiel:

Jahr	Brutto-cash-flow	erforderl. Invest.	Schulden-tilgung	Netto-cash-flow	
1.	600	50	100	450	TWA: 3000
2.	400	50	100	250	
3.	400	100	100	200	
4.	600	100	100	400	
5.	1 000	100	100	800	TWE: 3500
	3 000	400	500	2 100	z: + 500
Risikoabschlag 20 v.H.				420	
				1 680	
+ z (TWE - TWA)				500	
Gesamter ausschüttungsfähiger cash-flow				2 180	

E (Durchschnitt in 5 Jahren) = $\frac{2\ 180}{5}$ = 436

Gesamtwert des Betriebs = $436 \cdot \frac{1}{i} = \frac{436 \cdot 1\ 000}{108}$ =

4 000 "

---

1) SAUER, O.: Methoden zur Berechnung des Gesellschaftswerts, NSt Nr. 24/1973, S. 13 - 22 (21)

(ff) BEDEUTUNG DER BERECHNUNGSMETHODE FÜR DIE UNTERNEHMERISCHEN GESTALTUNGSMASSNAHMEN

Nicht nur die Substanzbewertung, die Schätzung des nachhaltig erzielbaren jährlichen Gewinns und die Bestimmung des Kapitalisierungszinsfußes, sondern auch die Wahl der Berechnungsmethode gewähren dem Unternehmer einen großen Gestaltungsraum für die Bestimmung des wahren Werts seines Unternehmens. Allein der Vergleich zwischen dem Gesamtwert des Unternehmens nach dem Ertragswertverfahren und dem Mittelwertverfahren zeigt eine erhebliche Differenz.

Beispiel:

Ertragswertverfahren

$$GWU = \frac{E}{i} = 1\,000\,000$$

Mittelwertverfahren

$$GWU = \frac{S + \frac{E}{i}}{2} = \frac{500\,000 + 1\,000\,000}{2} = 750\,000$$

GWU = Gesamtwert des Unternehmens
S = Substanzwert = 500 000
E = Zukunftsertrag = 100 000
p = 10

$$i = \frac{p}{100}$$

Will der Unternehmer einen hohen Unternehmenswert erzielen, wendet er das Ertragswertverfahren am besten dann an, wenn der Ertragswert größer ist als der Substanzwert. Beim umgekehrten Verhältnis ist das Mittelwertverfahren vorteilhafter. Er sollte jedoch bei seiner Entscheidung die Meinung von Schmidt [1] beachten, daß nur die Mittelwertmethode die Billigung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung finden dürfte.

(d) MINDERUNG DES ANTEILSWERTES

Der ermittelte Wert des Unternehmens im ganzen ist auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Um diesen Anteilswert nicht gem. der BFH-Entscheidung vom 29.3.1973 [2] mindern zu müssen, hat der Unternehmer gerade bei Familienpersonengesellschaften darauf zu achten, daß der aufgenommene Gesellschafter über seinen Gewinn und seinen Anteil frei verfügen kann, und daß die Verträge keine Beschränkungen dahingehend beinhalten, daß der beschenkte Angehörige überhaupt nicht oder im Falle des vorzeitigen Ausscheidens nicht an den stillen Reserven und/oder am Geschäftswert beteiligt sein soll.

Im Urteil vom 27.9.1973 [3] - bestätigt durch die Entscheidung des BFH vom 29.1.1976 [4] - wurde die geschenkte Beteiligung eines nicht mitarbeitenden Kindes gleich dem

---

1) SCHMIDT, L.: Die angemessene Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Licht der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: Recht und Besteuerung der Familienunternehmen 1973/1974, Bonn 1974, S. 35 - 63 (44)

2) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S. 489

3) BFH v. 27.9.1973 IV R 33/71 BStBl. 1974, II S. 51

4) BFH v. 29.1.1976 IV R 89/75 BStBl. 1976, II S. 374

Buchwert des Kapitalanteils gesetzt, weil der Vater sich das Recht vorbehalten hatte, das Gesellschaftsverhältnis zu kündigen, das Unternehmen allein fortzuführen und die Kinder mit dem Kapitalkonto abzufinden. Böttcher [1] lehnt diese Entscheidung ab, da sich der Schenkende nur eine Klausel vorbehielt, die dem Schutz der Liquidität und des Weiterbestehens des Unternehmens dienen sollte.

Da die Finanzbehörde in allen ähnlichen Fällen die Schutzklausel dazu verwenden wird, die Gewinnverteilung bezüglich der 15 v.H. Grenze nur auf den Buchwert der Beteiligung der Kinder als angemessen anzuerkennen, wird der Unternehmer die Verträge anders gestalten.

(e) BEMESSUNGSGRUNDLAGE: FIKTIVER GEWINN

Bei der Prüfung, ob der Restgewinn - Gewinn nach Abzug aller Vorwegvergütungen -, der dem Kommanditisten oder atypischen stillen Gesellschafter nach der vertraglichen Vereinbarung zusteht, die Grenze von 15 v.H. des wahren Wertes des Anteils übersteigt, ist nicht der tatsächliche Gewinn heranzuziehen, der in den einzelnen Geschäftsjahren erzielt wird, auch nicht der tatsächliche Durchschnittsgewinn der auf den Vertragsabschluß folgenden fünf Jahre, sondern der fiktive [2] Gewinn, der bei Beachtung aller Umstände - wie soll der Unternehmer die laufend kommenden Änderungsgesetze einkalkulieren - im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsabrede für die Zukunft - in der Regel für die nächsten 5 Jahre - zu erwarten ist. Sollte dieser Wert in den einzelnen Jahren je nach Ge-

1) BÖTTCHER, C.: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1974/75, S. 63 - 106 (68 u. 69)

2) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S. 489

schäftslage über oder unterschritten werden, so ist das für die tatsächliche Gewinnverteilung belanglos.

Beispiel: [1]

"Wahrer Wert des Anteils eines Kommanditisten 10 000 DM
15 v.H. des Wertes des Anteils, also 1 500 DM
nachhaltig zu erwartender jährlicher Gewinn 100 000 DM
höchstmöglicher Gewinnanteil 1 500 DM
von 100 000 DM = 1,5 v.H. des zu erwartenden
Gewinns. Tatsächlich erzielter Gewinn 200 000 DM
anzuerkennender Gewinn 1,5 v.H. von
200 000 DM 3 000 DM"

Die Gleichung [2] hierzu lautet:

$$" x = \frac{15 \times T}{G} " = \frac{15 \times 10\,000}{100\,000} = 1{,}5$$

x = der gesuchte Hundertsatz

G = der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu erwartende durchschnittliche Jahresgewinn

T = der tatsächliche Wert der Kommanditbeteiligung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses

Die Gleichung zeigt: Je geringer der Unternehmer den fiktiven Gewinn im Verhältnis zum wahren Wert der Beteiligung ansetzt, umso größer wird der angemessene Hundertsatz vom zu verteilenden Gewinn.

Beispiel: $x = \frac{15 \times 10\,000}{50\,000} = 3$

---

1) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S. 489

2) SCHMIDT, L.: Die angemessene Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Licht der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: Recht und Besteuerung der Familienunternehmen 1973/74, Bonn 1974, S. 35 - 63 (44)

Wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel zu einer höheren Rendite als 15 v.H. des wahren Werts der Beteiligung führt, so wird die Besteuerung so vorgenommen, als wenn eine angemessene Gewinnverteilung vorliege.

Beispiel: [1]

15 v.H. des wahren Werts des Kommanditanteils	1 500 DM
zu erwartender Gewinn	100 000 DM

Vereinbarte Gewinnverteilung 10 v.H.
= 10 000 DM vom zu erwartenden Gewinn
Angemessene (fiktive) Gewinnbeteiligung 1,5 v.H.
= 1 500 DM vom zu erwartenden Gewinn

Auch wenn die 15 v.H. Grenze nicht überschritten wird, kann der Gewinnverteilungsschlüssel dennoch unangemessen hoch sein, wenn dem Komplementär nicht mindestens eine gleichhohe Rendite wie dem nicht mitarbeitenden Kommanditisten und eine angemessene Abgeltung seiner Sonderleistungen belassen werden. In diesem Fall muß eine Korrektur der Gewinnverteilung zuungunsten des Kommanditisten erfolgen. [2]

(2) ZUFÜHRUNG NEUEN KAPITALS DURCH FAMILIENANGEHÖRIGE

Das BFH-Urteil vom 4.6.1973 [3] bringt zum Ausdruck, daß die Entscheidung des Großen Senats vom 29.5.1972 nicht ohne weiteres übertragbar ist auf Gesellschaftsverhältnisse, die nicht auf einer Schenkung des Gesellschaftsanteils beruhen, sondern durch Zuführung neuen Kapitals aus eigenen Mitteln des in die Gesellschaft aufgenommenen

---

1) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S. 489
2) BFH wie 1)
3) BFH v. 4.6.1973 IV R 26/68 BStBl. 1973, II S. 866

Familienangehörigen zustande gekommen sind. Da der BFH ausdrücklich von der Zuführung neuen Kapitals spricht, darf es sich nicht um eine Einlage handeln, die der Unternehmer vorher seinem Betriebskapitalkonto entnommen hat, sondern höchstens um eine solche, die der Familienangehörige durch Schenkung aus Privatmitteln des Unternehmers erhielt. Die unter Fremden übliche Gestaltung bildet in diesem Fall den Maßstab für die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung, denn nur, wenn die zugebilligte Gewinnbeteiligung eine angemessene ist, können die Gewinnanteile, die aus der Beteiligung fließen, als eigene Einkünfte des Familienangehörigen angesehen werden, die ihm aus einer durch Entgelt erworbenen Einkunftsquelle originär zuwachsen. [1)]

(3) GESCHENKTE ANTEILE AN MITARBEITENDE GESELLSCHAFTER

Der vorgenannte Grundsatz - nur die Gewinnverteilung ist angemessen, die unter Fremden üblich ist - gilt ebenfalls, wenn der in die Familienpersonengesellschaft aufgenommene Gesellschafter mitarbeitet, auch dann, wenn der Angehörige erst nach einer "überblickbaren Zeit" [2)] zur Mitarbeit verpflichtet wird.

c. ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG BEI GmbH & Co KG

(1) ANWENDUNG DER RECHTSPRECHUNG ZUR GmbH & Co KG

Da die GmbH mit ihrem Gewinnanteil aus der GmbH & Co KG körperschaftsteuerpflichtig ist, wird der Unternehmer

---

1) BFH v. 4.6.1973 IV R 26/68 BStBl. 1973, II S. 866

2) MITTELBACH, R.: Beteiligung von Angehörigen an bestehenden Personengesellschaften, DStR 1975, S. 359 - 366, (362)

versuchen, diesen Gewinnanteil möglichst gering zu halten. Auch die Körperschaftsteuerreform mit dem Anrechnungsverfahren, nach der immer noch eine Steuermehrbelastung dann eintritt, wenn die Gesellschafter der GmbH nicht dem Höchstsatz der Einkommensteuer unterliegen und die GmbH nicht ihren gesamten Gewinn ausschüttet (erforderliche Neuinvestitionen), hat an der Einstellung des Unternehmers nichts geändert, selbst dann nicht, wenn eine ständige Vorausschüttung erfolgt, bei der das Kapital durch Gestaltungsmöglichkeiten - der Finanzausschuß [1] spricht vom "Schütt-aus-Hol-zurück" Verfahren, das gerade den Familiengesellschaften durch die mögliche geringere Einkommensteuerbelastung der Kinder-Gesellschafter eine gute Chance bietet - zurückfließt, da diese Maßnahmen gesellschaftsteuerpflichtig[2] sind. Die Rechtsprechung [3] verlangt jedoch, daß der Kapitaleinsatz, das Haftungsrisiko und der Ersatz der Auslagen der GmbH Berücksichtigung finden. Wenn dieser Mindestgewinnanteil gesichert ist, wird die vertraglich vereinbarte Verteilung des Gewinns an die Kommanditisten steuerlich anerkannt. Dies wird den Unternehmer veranlassen, um den Nachteilen der Rechtsprechung zur Angemessenheit der Gewinnverteilung bei der Familien-KG zu entgehen, eine GmbH & Co KG zu gründen, deren Kommanditisten seine Kinder sind und deren Komplementär eine GmbH ist, die er als Alleingesellschafter-Geschäftsführer beherrscht. Er wird sich ein angemessenes Gehalt und der GmbH einen noch anzuerkennenden - gemäß der

---

1) Finanzausschuß zum KStRG, BT-Drs. 7/5310,9 v. 4.6.1976

2) Kapitalverkehrsteuergesetz 1972 i.d.F. v. 17.11.1972, BGBl. I S. 2129, § 2 Abs. 1

3) BFH v. 15.11.1967 IV R 139/67 BStBl. 1968, II S. 152
BFH v. 25.4.1968 VI R 279/66 BStBl. 1968, II S. 741

Rechtsprechung - minimalen Gewinnanteil zuweisen. Den Restgewinn wird er auf die Kinder-Kommanditisten verteilen.

(2) ANWENDUNG DER RECHTSPRECHUNG ZUR FAMILIEN-KG

(a) GEWINNZUWEISUNG DER ÜBER 15 v.H.-GRENZE AN GmbH

Hinsichtlich der Angemessenheit der Gewinnverteilung entsteht für den Unternehmer die Frage: Hat der Mindestgewinnanteil der GmbH-Komplementärin oder die Beschränkung der Gewinnanteile der Kinderkommanditisten Vorrang?

Würde die Finanzbehörde die Gewinnanteile der Kinder-Kommanditisten auf 15 v.H. des tatsächlichen Werts der Anteile beschränken und den übersteigenden Gewinn der Komplementär-GmbH zurechnen, würde dieser Restgewinn nach dem KStG 1975 der steuerlichen Doppelbelastung unterliegen, und zwar bei dem Anteilseigner der Einkommensteuer und bei der GmbH dem vollen Körperschaftsteuersatz als verdeckte Gewinnausschüttung, da sie nicht den gesellschaftsrechtlichen Beschlüssen entspricht, bzw. nach dem KStG 1977 unter den genannten Voraussetzungen einer Steuermehrbelastung. Da die Gewinne nicht beim Anteilseigner (Vater) geblieben sind, könnte noch eine Schenkung des Vaters an die Kinder konstruiert werden. Der Unternehmer wird eine derartige Gewinnzurechnung nicht akzeptieren, denn sie basiert auf einer Familienunternehmerschaft, in der der Vater den Kindern nichtabzugsfähige Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG gewährt. [1] Diese

---

1) FELIX, G. - STRECK, M.: Die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Angehörigen-GmbH & Co KG, DStR 1975, S. 244 - 249 (246)

Voraussetzungen treffen für die steuerliche Rechtspersönlichkeit der GmbH nicht zu, selbst wenn sie die Unternehmensführung innehat. [1]

(b) GEWINNZUWEISUNG DER ÜBER 15 v.H.-GRENZE AN ALLEIN-GESELLSCHAFTER-GESCHÄFTSFÜHRER DER GmbH

Der die 15 v.H.-Grenze übersteigende Gewinn wird unter Bezug auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Durchgriff durch die GmbH dem Geschäftsführer (Vater) zugerechnet. Thiel [2] ist der Auffassung, wenn die bürgerlich-rechtliche Gestaltung mit dem Sachverhalt nicht kongruent ist, ist sie nur eine leere Form. Es sei geboten, die bürgerlich-rechtliche Gestaltung beiseite zu schieben und im Durchgriff den Sachverhalt als solchen zu besteuern. Tipke [3] lehnt § 1 Abs. 3 StAnpG als Verstoß gegen das Prinzip der Gesetzmäßigkeit ab, denn der Sachverhalt sei erst dann zu beurteilen, wenn er unter das Gesetz subsumiert worden sei. So würden die Beziehungen zum Gesetz aufgegeben und durch eine "freischwebende wirtschaftliche Betrachtungsweise" [4] ersetzt. Wie die Theorien auch lauten, der Unternehmer wird sich auf die Rechtsprechung beziehen und die Gewinnzuweisung an den Geschäftsführer nicht akzeptieren, denn das Urteil vom 10.7.1974 bestätigt erneut, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise zwar die Aufgabe hat, "den wirtschaftlichen Inhalt der Vertragsregelung zu erfassen, sie gestattet es aber nicht,

---

1) BFH v. 15.11.1967 IV R 139/67 BStBl. II 1968, S. 152

2) THIEL, R.: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb 1963/64, S. 161 - 206 (193)

3) TIPKE-KRUSE: Kommentar zur AO, 7. Aufl., Köln 1965/75, Losebl. Lfg. 13, Juni 1970, § 1 StAnpG Anm. 45-47

4) TIPKE, K.: Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1974, S. 86

die gewählte bürgerlich-rechtliche Form beiseitezuschieben." [1]

(3) GLEICHZEITIGE ANWENDUNG DER RECHTSPRECHUNG ZUR GmbH & Co KG UND FAMILIEN-KG

Würde der GmbH der Mindestgewinn, den Kommanditisten der Gewinnanteil nach der 15 v.H.-Regel und dem Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH der die 15 v.H.-Grenze übersteigende Betrag zugewiesen, ergäbe sich hierdurch ebenfalls eine unzulässige Gewinnzurechnung an Nicht-Mitunternehmer. Der Unternehmer wird sich in diesem Fall auf das Urteil vom 21.2.1974 [2] berufen, in dem die Gewinne nur den Gesellschaftern (gilt erst recht für Nichtgesellschafter) als eigene Einkünfte zugerechnet werden, die Mitunternehmer sind.

Im Extremfall kann der Geschäftsführer (Vater) jedoch eine Mitunternehmerstellung einnehmen, wenn er z.B. kein Gehalt, sondern eine gewinnabhängige Tantieme bezieht oder eine so beherrschende Stellung als Geschäftsführer einnimmt, die die Kommanditisten in ihren Rechten erheblich einschränkt.

Der Unternehmer wird die Argumentation von Schmidt [3] nicht unbeachtet lassen: warum soll der Restgewinn allein den Gesellschaftern, denen das Unternehmen als Vermögensbegriff gehört, zugerechnet werden, warum nicht

1) BFH v. 10.7.1974 I R 187/72 BStBl. 1974, II S. 779
2) BFH v. 21.2.1974 IV B 28/73 BStBl. 1974, II S. 404
3) SCHMIDT, L.: Gewinnverteilung in Familienpersonengesellschaften (II), FR 1974, S. 529 - 536 (532)

demjenigen, der das Unternehmen als Tätigkeitsbegriff repräsentiert. Die Folge wäre: in der GmbH & Co KG würde der Geschäftsführer (Senior) mit allen Konsequenzen - insbesondere der Versteuerung des Gewinns, der über der 15 v.H. Grenze liegt - Mitunternehmer.

(4) ZWECKMÄSSIGE GESTALTUNG DES GmbH & Co KG-VERTRAGES

Der Unternehmer (Vater) wird den Vertrag so gestalten, daß die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt wird, um so nur die Zinsen für das Stammkapital, das auf 20 000,-- DM begrenzt werden wird, und die daraus berechnete Avalprovision für das übernommene Haftungsrisiko der Körperschaftsteuer unterwerfen zu müssen. Weiterhin wird er sich keine Gewinntantiemen zuweisen und die Kinder-Kommanditistenrechte nicht beschneiden, damit die Angemessenheitsgrundsätze zur Familienmitunternehmerschaft nicht zur Anwendung kommen. Er wird sich als Geschäftsführer der GmbH nicht zugleich als Kommanditist der GmbH & Co KG einsetzen, da sonst sein Entgelt, das unmittelbar von der KG gezahlt wird, ein Vorausgewinn ist, den die GmbH & Co KG nicht als Betriebsausgabe absetzen kann. Das trifft sogar dann zu, wenn er unter den gleichen Bedingungen sein Gehalt von der GmbH erhält, denn nach Auffassung des BFH [1] ist in diesem Fall bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Geschäftsführertätigkeit von der Gesellschaftereigenschaft nicht zu trennen. Ist er dagegen nicht Kommanditist und wird das Gehalt von der GmbH gezahlt, gehören seine Gehälter als Geschäftsführer bei ihm zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, bei der GmbH zu den Betriebsausgaben, die bereits bei der ein-

1) BFH v. 2.8.1960 I 229/59 S BStBl. 1960, III S. 408

heitlichen Gewinnfeststellung der GmbH & Co KG als Sonderbetriebsausgaben insoweit Berücksichtigung finden, als sie auf die Tätigkeit des Geschäftsführers für die KG entfallen. [1]

d. ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG BEI GmbH & STILL (ATYPISCHER)

Bei der atypischen stillen Beteiligung an einer GmbH, die steuerlich als Mitunternehmerschaft zu behandeln ist, bestimmt wie bei der GmbH & Co KG der Gewinnanteil, der der GmbH zugeteilt werden muß, die Höhe der ertragsteuerlichen Doppelbelastung - KStG 1975 - bzw. die evtl. Steuermehrbelastung - KStG 1977 -. Der Unternehmer wird versuchen, die Stellung der atypischen stillen Gesellschafter auszubauen, um das Gewicht des Gewinnanteils von der GmbH auf die atypischen stillen Gesellschafter zu verlagern, um damit die gleiche Gewinnverteilung wie bei der GmbH & Co KG-Rechtsprechung - nur Sicherung des Mindestgewinnanteils der GmbH - zu erreichen.

e. ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG BEI ATYPISCHER STILLER UNTERBETEILIGUNG

Entscheidet sich der Unternehmer für die Unterbeteiligung in Form einer atypischen stillen Gesellschaft (mitunternehmerische Unterbeteiligung), hat er die Angemessenheitsprüfung in einem besonderen Gewinnfeststellungsverfahren vorzunehmen. [2] Bei der Prüfung der Angemessenheit - bei geschenkten Anteilen

1) BFH v. 6.8.1965 IV 135/64 U BStBl. 1965, III S. 502
2) BFH v. 5.11.1973 GrS 3/72 BStBl. 1973, II S. 414

an nicht mitarbeitende Kinder 15 v.H. des tatsächlichen Werts - hat er vom Gesamtwert der obligatorischen Rechte des Unterbeteiligten auszugehen, die sich auch auf den Anteil des Hauptgesellschafters an den stillen Reserven und am Geschäftswert beziehen.

f. UNTERNEHMERISCHE GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN BEI DER GEWINNVERTEILUNG

Damit die Kinder nicht der 15 v.H.-Grenze unterliegen, wird der Unternehmer keine Schenkung mehr an ein nicht mitarbeitendes Kind durch eine Abbuchung vom Kapitalkonto vornehmen. Er wird vielmehr einen Betrag aus dem Privatvermögen schenken, den das Kind dann dem Betriebsvermögen zuführt. Zu berücksichtigen ist, daß kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abhebung des Geldes vom Kapitalkonto und der Schenkung der Einlage bestehen darf. In diesem Fall würde die 15 v.H.-Regel weiter Anwendung finden.

Soll die Schenkung trotz der Nachteile aus dem Betriebsvermögen erfolgen, wird der Unternehmer, um einen größtmöglichen Gewinn für seine Kinder zu erzielen, den Beteiligungsanteil - im Rahmen der Angemessenheit - hoch bewerten und den voraussichtlichen Gewinn der nächsten 5 Jahre - ebenfalls im Rahmen der Angemessenheit - gering bemessen.

Damit diese Berechnung bei einer späteren Betriebsprüfung Beachtung findet, wird der Unternehmer sie im Anhang zum Gesellschaftsvertrag aufführen. [1)]

---

1) STRECK, M.: Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, FR 1973, S. 461 - 470 (469)

g. FOLGEN EINER UNANGEMESSENEN GEWINNVERTEILUNG FÜR DIE EINKOMMENSTEUERLICHE GESAMTBELASTUNG DER FAMILIE

Wird die Gewinnverteilung durch die Finanzbehörde als unangemessen verworfen, erfolgt eine Gewinnkorrektur mit einem neuen Gewinnverteilungsschlüssel.

Beispiel aus einem Betriebsprüfungsbericht mit abgeänderten Zahlen:
Rechtsform: Kommanditgesellschaft
Beteiligte:
Vater: Komplementär, verheiratet, Sonderausgaben 4 000,-- DM
3 Kinder: Kommanditisten, ledig, " je 2 000,-- DM
Gewinn: 150 000,-- DM
./. 45 000,-- DM Komplementär für Tätigkeit und Risiko
105 000,-- DM
./. 5 000,-- DM Verzinsung der Kapitalkonten
100 000,-- DM Restgewinn
Kommanditeinlagen: Schenkung des Vaters aus dem Betriebsvermögen an die nicht mitarbeitenden Kinder. Je Kind = 30 000,-- DM

Restgewinnverteilung
erfolgt nach dem Verhältnis der Kapitalkonten gem. Gesellschaftsvertrag:

Komplementär	Kommanditisten			Summe
Vater	1. Kind	2. Kind	3. Kind	
40 v.H.	20 v.H.	20 v.H.	20 v.H.	100 v.H.
40 000	20 000	20 000	20 000	100 000

Einkommensteuergesamtbelastung:

Vater	26 338,-- DM
Kinder 3 x 3 821,--	11 463,-- DM
	37 801,-- DM

Angemessenheitsprüfung lt. Finanzamt:
Da der Vater sich das Recht vorbehalten hatte, das Gesellschaftsverhältnis zu kündigen, das Unternehmen allein fortzuführen und die Kinder mit dem Buchwert ihres festen Kapitalanteils abzufinden, bestimmte der Prüfer:
Buchwert = tatsächlicher Anteilswert des Kindes
Angemessene Gewinnverteilung für das Kind: 15 v.H. von 30 000,-- DM = 4 500,-- DM = 4,5 v.H. von 100 000,-- DM (Restgewinn)
Das Finanzamt ging von einem "fiktiven" Gewinn im Zeitpunkt der Vereinbarung von 150 000,-- DM aus. Es führte keine Schätzung gem. BFH-Urteil v. 29.3.1973 [1] durch, nach dem der Gewinn zugrunde gelegt werden soll, der - bei Beachtung aller Umstände - für die Zukunft (5 Jahre) zu erwarten ist.
Gegenüberstellung:

	Vater	1. Kind	2. Kind	3. Kind	Summe
Lt. Vertrag	40 000	20 000	20 000	20 000	100 000
Lt. FA		4 500	4 500	4 500	
Diff.		15 500	15 500	15 500	46 500
Zurechnung	46 500				
Insg. lt. FA	86 500	4 500	4 500	4 500	100 000

Der Gewinnsatz von 4,5 v.H. gilt so lange für die Folgejahre, bis eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse eine Korrektur des Gewinnverteilungsschlüssels hervorrufen wird.
Einkommensteuergesamtbelastung nach der Betriebsprüfung:

Vater	49 162,-- DM
Kinder 3 x 105,--	315,-- DM
	49 477,-- DM

1) BFH v. 29.3.1973 IV R 158/68 BStBl. 1973, II S.489

Ergebnis:

Einkommensteuermehrbelastung der Familie von

11 676,-- DM

7. VERMÖGENSTEUER

a. EINHEITSWERTFESTSTELLUNG

Nicht die Familienpersonengesellschaften, bei denen die Gesellschafter Mitunternehmer sind, unterliegen der Vermögensteuer, sondern nur die einzelnen Gesellschafter. Für das Vermögen der Familiengesellschafter wird mittels einer Vermögensaufstellung gem. § 214 AO (§ 180 AO 1977) ein Einheitswert festgestellt. Die für die wirtschaftlichen Untereinheiten gesondert ermittelten Einheitswerte werden in die Vermögensaufstellung übernommen. Der dann festgestellte Einheitswert wird auf die Gesellschafter nach dem Verhältnis ihrer Anteile (§ 3 BewG) verteilt.

b. STEUERERSPARNISMÖGLICHKEIT

Wenn zwar bei der Veranlagung unbeschränkt steuerpflichtiger Personen gem. § 6 VStG [1] 70 000 DM für den Steuerpflichtigen selbst und 70 000 DM für die Ehefrau, wenn beide Ehegatten nicht getrennt leben, und 70 000 DM für jedes Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder für das die Antragsmöglichkeit nach § 14 Abs. 2 VStG besteht, vermögensteuerfrei sind, aber diese Voraussetzungen nicht für jedes Kind vorliegen, wird der Vater mit den Kindern, mit denen er nicht zu-

1) Vermögensteuergesetz i.d.F. vom 17.4.1974, BStBl. 1974, I S. 233

sammen veranlagt wird, und die ein Vermögen in Höhe bis zu den Freibeträgen haben, die ihnen nach ihrem Familienstand zustehen, eine Familienpersonengesellschaft gründen, um damit eine erhebliche laufende Steuerentlastung - Inanspruchnahme der Freibeträge von allen Familienmitgliedern - zu erzielen.

c. AUSWIRKUNG DER EINKOMMENSTEUERRECHTLICHEN ABLEHNUNG DER MITUNTERNEHMERSCHAFT AUF DIE VERMÖGENSTEUER

Vor seinen Entscheidungen wird der Unternehmer zu klären versuchen, welche vermögensteuerrechtlichen Auswirkungen eine einkommensteuerrechtliche Ablehnung der Mitunternehmerschaft nach sich ziehen wird, denn nur Mitunternehmern wird Betriebsvermögen zugerechnet. Der Bundesfinanzhof befaßte sich in den wenigsten Urteilen, in denen er über die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft entschied, auch mit den vermögensteuerrechtlichen Folgerungen. Im Urteil vom 22.1.1970 [1] stellte er die einkommensteuerrechtlich nicht anerkannte Beteiligung vermögensteuerrechtlich als Darlehen dar. Auch in der Literatur [2] wird die Meinung vertreten, daß der Vater sein bisheriges Eigenkapital zugunsten seiner Kinder verringern wolle. Wenn der Weg über die geschenkte Beteiligung abgelehnt werde, erhalte der Familienpersonengesellschafter den Betrag als Darlehen. Würde die Finanzverwaltung die abgelehnte Beteiligung weiterhin als Eigenbesitz des Vaters behandeln, widerspräche dies der

1) BFH v. 22.1.1970 IV R 178/68 BStBl. 1970, II S. 416

2) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES: Die Behandlung einkommensteuerlich nicht anerkannter Beteiligungen von Familienangehörigen an Personengesellschaften für die Vermögensteuer, RWP, Steuerrecht, 1976, S. 831-833 (833)

steuerrechtlichen Handhabung als Schenkung. Es lasse sich jedoch nicht vermeiden, daß der Vater die Gewinnverteilung - wenn auch einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt - bürgerlich-rechtlich vollziehe, und damit freiwillige Zuwendungen gewähre, die ein Kapitalkonto des Familiengesellschafters begründen, das als Beteiligung anzuerkennen sei.

Um der Gefahr der vermögensteuerrechtlichen Nichtanerkennung der Beteiligung als Folge der einkommensteuerrechtlichen Ablehnung der Mitunternehmerschaft aus dem Wege zu gehen, wird der Unternehmer alles daran setzen, die unabdingbaren Voraussetzungen für die Mitunternehmerschaft zu schaffen, die allein die volle Ausschöpfung der Steuerersparnismöglichkeiten, basierend auf der steuerrechtlichen Anerkennung der Verteilung des Vermögens, garantiert.

8. GEWERBESTEUER

a. DIE TÄTIGKEIT DER FAMILIENUNTERNEHMER

Die Familienpersonengesellschaften, die in den im § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG [1] genannten Rechtsformen geführt werden, gelten als Gewerbebetriebe, wenn ihre Gesellschafter als Mitunternehmer [2] anzusehen sind, d.h. tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Ob eine Mitunternehmerschaft gegeben ist, wird auch im Gewerbesteuerrecht nach dem Gesamtbild im Einzelfall entschieden. Vergütungen, die der Mitunternehmer für Dienstleistungen, Gewährung von Darlehen oder Über-

---

1) Gewerbesteuergesetz i.d.F. v. 15.8.1974, BStBl. 1974, I S. 658

2) BFH v. 22.11.1955 I 139/54 S BStBl. 1956, III S. 4

lassung von Wirtschaftsgütern gem. § 15 Nr. 2 EStG von der Gesellschaft erhält, dürfen den Gewerbeertrag nicht mindern. Das gilt nicht für Tätigkeitsvergütungen, die die Familienpersonengesellschaft an die Kinder zahlt, die zwar formal Gesellschafter sind, aber wirtschaftlich keine echten Mitunternehmer. [1] Der von allen Familiengesellschaftern erzielte Gewinn wird durch die Betriebsausgaben, die nur einzelne Gesellschafter haben, gemindert. Diese Sonderbetriebsausgaben, die gezielt bei Familiengesellschaftern mit der höchsten Einkommensteuerbelastung eingesetzt werden, können sogar zu einem Gewerbeverlust führen. Bezüglich der Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital müssen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, aber im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, gem. § 12 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG dem Einheitswert des gewerblichen Betriebs hinzugerechnet werden.

b. STEUERERSPARNISMÖGLICHKEITEN

Insbesondere wird der Unternehmer bei seinen Entscheidungen beachten müssen, daß die Tätigkeit einer Familienpersonengesellschaft, die in Form einer GmbH & Co KG geführt wird, selbst, wenn sie in der Ausübung eines freien Berufs, einer Vermögensverwaltung oder Landwirtschaft besteht, gem. der BFH-Entscheidung vom 17.3.1966 eine gewerbesteuerpflichtige ist, wenn die Beteiligung der GmbH für die Personengesellschaft wirtschaftlich von Bedeutung ist, "vor allem also, wenn die Kapitalgesellschaft die alleinige persönlich haftende Gesellschafterin der Personengesellschaft ist." [2] Dieses sog. Gepräge-

1) BFH v. 26.6.1964 VI 302/62 U BStBl. 1964, II S. 501
2) BFH v. 17.3.1966 IV 233,234/65 BStBl. 1966, III S. 171

urteil, obwohl in der Literatur [1] nicht immer akzeptiert, wurde dennoch durch die BFH-Entscheidung vom 3.8.1972 [2] erneut bestätigt und von Littmann,[3] Grieger [4] und von Wallis [5] befürwortet.

Will der Vater, der einen freien Beruf ausübt, mit seinem berufsfremden Kind eine BGB-Gesellschaft eingehen, ist die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtig.[6] Dieser Grundsatz wird nur durchbrochen, wenn die Beteiligung der berufsfremden Person durch einen Erbfall erfolgt und sich auf eine kurze Übergangszeit beschränkt.[7] Um der Gewerbesteuerpflicht dennoch zu entgehen, wird der Vater einen seinem Beruf ähnlichen freien Beruf, der keiner Zulassung bedarf, für seinen Sohn wählen.

Weiterhin wird der Unternehmer darauf achten, daß die gemeinschaftlich ausgeübte freiberufliche Tätigkeit nicht dadurch zu einer gewerblichen wird, daß die Einlagen in erster Linie wie bei einem Gewerbebetrieb der

---

1) BÖTTCHER, C.: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1966/67, S. 113-158 (136)

2) BFH v. 3.8.1972 IV R 235/67 BStBl. 1972, II S. 799

3) LITTMANN, E.: Zur Gewerbesteuerpflicht der GmbH & Co KG, GmbHR 1966, S. 116 - 120 (120)

4) GRIEGER, R.: Ausgewählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, StbJb 1966/67, S. 159-196 (165)

5) WALLIS, v. H.: Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften, StbJb 1973/74, S. 79-115 (90)

6) BFH v. 14.2.1956 I 84/55 U BStBl. 1956, III S. 103
BFH v. 8.2.1966 VI 204/64 BStBl. 1966, III S. 246

7) BFH v. 22.1.1963 I 242/62 U BStBl. 1963, III S. 189

Gewinnerzielung, sondern vielmehr der Berufsausübung dienen.

Sollte die Familienpersonengesellschaft neben ihrem Gewerbebetrieb auch einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führen, wird der Vater zwei getrennte Gesellschaften errichten, um der Gewerbesteuerpflicht zu entgehen, denn eine Aufspaltung in einen gewerbesteuerpflichtigen und gewerbesteuerfreien Teil ist nicht möglich. [1]

9. GESELLSCHAFTSTEUER

a. EINFÜHRUNGSERLASS VOM 16.3.1972

Der Einführungserlaß vom 16.3.1972 [2] brachte Anweisungen, wie bestimmte Vorgänge nach den geänderten gesetzlichen Bestimmungen zu beurteilen sind: Wenn der Familienangehörige (Kommanditist) gegenüber der GmbH & Co KG ganz oder zum Teil auf die Verteilung des entstandenen Gewinns verzichtet, liegt eine freiwillige Leistung vor, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 b KVStG gesellschaftsteuerpflichtig ist. Ist der Verzicht auf die Gewinnverteilung durch eine Verpflichtung des Familienangehörigen im Gesellschaftsverhältnis begründet, ist § 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG Grundlage für die Steuerpflicht.

b. ANORDNUNG DES BdF VOM 18.4.1974 UND IHRE AUSWIRKUNG AUF DAS UNTERNEHMERISCHE VERHALTEN

In der Anordnung des BdF vom 18.4.1974 [3] wurde noch

---

1) RFH v. 4.1.1939 VI 801/38 RStBl. 1939, S. 264

2) Einführungserlaß v. 16.3.1972 - F/IV A 4 - S 5000 - 3/72 II - BStBl. 1972, I S. 134 Nr. 8

3) Schreiben des BdF v. 18.4.1974 IV A 4 - S 5000 - 1/74 BStBl. 1974, I S. 163

ergänzend darauf hingewiesen, daß der im Einführungserlaß deklarierte "entstandene Gewinn" der in der Bilanz der GmbH & Co KG festgestellte Gewinn sei, der dem Kommanditisten ohne besondere Beschlußfassung gem. §§ 167, 120 HGB anteilsmäßig zustehe, deshalb löse die Verwendung des Gewinns Gesellschaftsteuer aus, u.a. bei Zuführung zu einer offenen Rücklage. Hier setzt in der Literatur [1] die Kritik ein, denn die Anordnung verstoße gegen die vom Kapitalverkehrsteuergesetz 1972 vorgeschriebene Fiktion, die GmbH & Co KG als Kapitalgesellschaft zu behandeln, denn bei Kapitalgesellschaften gebe es keine Kapitalverkehrsteuer für die aus dem Gewinn einer offenen Rücklage zugeführten Beträge. Gegenstand der Gesellschaftsteuer sei die Zuführung von neuem Kapital von außen, nicht die Eigenkapitalbildung von innen, also aus den Erträgen.

Solange dieses Problem nicht gelöst ist, wird der Unternehmer den Vorteil, der in Ziff. 2 der Anordnung des BdF zum Ausdruck kommt, wahrnehmen, nämlich in dem mit seinen Familienmitgliedern abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag eine Vereinbarung über die Zuführung der Beträge zu den offenen Rücklagen treffen, da in diesem Fall den Kommanditisten ein Gewinnanspruch nicht zusteht, also sie insoweit eine Leistung nicht bewirkt haben können. Sollte die GmbH & Co KG Kapital benötigen, wird der Unternehmer es durch die Auflösung dieser Rücklagen und ihre anteilmäßige Verteilung auf die Kapitalanteile der Gesellschafter beschaffen. Er wird die Haft-einlage jedes Kommanditisten

---

1) BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES: GmbH & Co: Neue gesellschaftsteuerrechtliche Fragen, RWP, Steuerrecht, 1974, S. 299-302 (300)

um den zugeschriebenen Kapitalanteil erhöhen, um die Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 3 Nr. 2 a KVStG zu erreichen.

c. WIEDERAUFFÜLLUNG DER DURCH VERLUST GESCHRUMPFTEN KOMMANDITEINLAGE

Zweifelhaft ist, ob die Kommanditeinlagen der Familien-GmbH & Co KG - geschrumpft durch Verluste in den Vorjahren -, die wieder durch Gewinn aufgefüllt werden, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Der Unternehmer wird sich auf den Beschluß des BFH vom 31.10.1973 [1] beziehen, der ihm die Möglichkeit gibt, § 169 Abs. 1 S. 2 HGB anzuwenden - "solange der Kapitalanteil des Kommanditisten infolge von Verlust die Pflichteinlage nicht erreicht.... hat der Kommanditist keinen Anspruch auf Barzahlung." [2] - mit der Folge, was ihm schuldrechtlich nicht zusteht, kann keine Leistung für die Gesellschaft werden, die wiederum die Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht ist. In neuerer Rechtsprechung wird dies vom BFH [3] bestätigt. Es bestehe wegen § 169 Abs. 1 S. 2 HGB kein individualisierter Anspruch auf Auszahlung der Gewinne, der nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 KVStG als Leistung anzusehen sei, sondern die Gewinne seien gesamthänderisch gebunden. Der Unternehmer wird jedoch bei seinen Entscheidungen darauf achten, daß

---

1) BFH v. 31.10.1973 II S 9/73 BStBl. 1974, II S. 59
SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Behandlung der thesaurierten Gewinne bei der GmbH & Co KG, DStR 1973, S. 265 - 269 (268)

2) BAUMBACH-DUDEN: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 16. Aufl., München und Berlin, 1968, zu § 169 2) B

3) BFH v. 29.1.1975 II R 90/73 BStBl. 1975, II S. 414

die Verluste der KG nicht die positiven Sonderkonten, die nicht nur Unterkonten zum Kapitalkonto sind, belasten, da es sich dann um eine freiwillige Leistung handelt, die nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 b KVStG (Verzicht auf Forderungen) der Gesellschaftsteuer unterliegt. [1]

d. DARLEHENSGEWÄHRUNG AUS DEM ZUSTEHENDEN GEWINN

Eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt ebenfalls nicht vor, wenn der Kommanditist der GmbH & Co KG den ihm zustehenden Gewinn lediglich stehen läßt (Privatkonto). Nach dem Einführungserlaß handelt es sich hierbei um eine Darlehensgewährung. Für den Unternehmer sind die Grenzen zwischen Gesellschafter-Darlehen und Eigenkapital oft schwer zu ziehen. Das besondere Merkmal für das Darlehen ist die Rückzahlung, für die Einlage das Risiko des Verlustes.

II. TYPISCHE STILLE GESELLSCHAFT

1. GRUNDLAGE

Für die Kinder, die zwar am Gewinn beteiligt werden, aber keine Mitunternehmerstellung mit vollen Gesellschaftsrechten einnehmen sollen, eignet sich die typische stille Gesellschaft besonders. Steuerrechtlich ist die Art der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters gleichgültig, wenn sie nur einen Vermögenswert darstellt, der u.a. in einer Dienstleistung oder nach der neueren Rechtsprechung [2] auch in einem Know-how-Vertrag beste-

---

1) Fin. Min. Niedersachsen, Erl. v. 16.2.1976 - S 5 100 - 92 - 32 - 2, BB 1976, S. 305

2) BFH v. 27.2.1975 I R 11/72 BStBl. 1975, II S. 611

hen kann. Für die Beurteilung der Frage, ob es sich um eine stille Gesellschaft oder nur um ein Anstellungsverhältnis handelt, wird der Unternehmer nicht außer acht lassen, daß der BFH "alle Umstände, nicht nur die schriftlich niedergelegten vertraglichen Abmachungen" [1] heranzieht und würdigt.

2. AUSWERTUNG DER RECHTSPRECHUNG VOR DER UNTERNEHMERISCHEN PLANUNG

Wie bei der Mitunternehmerschaft sind die Bedingungen für die Anerkennung der stillen Gesellschaft durch die Rechtsprechung herausgearbeitet worden. Einer der wichtigsten Faktoren ist die Unabdingbarkeit der Gewinnbeteiligung, während eine Umsatzbeteiligung nicht ausreicht [2] und eine Verlustbeteiligung gem. § 336 Abs. 2 HGB ausgeschlossen werden kann. Insbesondere darf der Unternehmer bei seinen Entscheidungen die Rechte der Kinder nicht zu sehr einengen, d.h. er darf nicht, wenn er Kinder in das Unternehmen aufnimmt, wie ein Alleinunternehmer weiter schalten und walten.[3] Er muß vielmehr eine Änderung der bisherigen Verhältnisse akzeptieren, da sonst ein wesentliches Merkmal der stillen Gesellschaft fehlt.[4] Auch ein Gesellschaftsvertrag, durch den die Ehefrau und zwei minderjährige Kinder stille Gesellschafter werden sollten, wurde nicht anerkannt, weil er zehn Jahre unkündbar war und die stillen Gesellschafter zehn Jahre

---

1) BFH v. 8.7.1965 IV 30/63 U BStBl. 1965, III S. 558

2) MITTELBACH, R.: Zweifelsfragen bei der Beteiligung als stiller Gesellschafter, DStR 1976, S. 123-125 (123)

3) BFH v. 22.1.1970 IV R 178/68 BStBl. 1970, II S. 416

4) BFH v. 13.12.1963 VI 339/61 U BStBl. 1964, III S. 156

lang kein Entnahmerecht hatten. [1] Im Urteil vom 8.8.1974 [2] liegen die Gründe für die Nichtanerkennung der stillen Gesellschaft ähnlich. Der Vater, der seinem Sohn nur eine jederzeit widerrufliche Gewinnbeteiligung - keinen unentziehbaren Gewinnanspruch - einräumte, hatte dem Sohn auch noch das Recht entzogen, die gutgebrachten Gewinnanteile zu entnehmen. In einer neueren Entscheidung [3] lehnte der Bundesfinanzhof die Anerkennung der geschenkten stillen Beteiligung an die Kinder mit der Begründung ab, daß die vertraglichen Beschränkungen von einer Art und einem Umfang seien, wie sie in Gesellschaftsverträgen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen. (Der Vater hatte bestimmt, daß die Kinder zu seinen Lebzeiten nur mit Zustimmung eines von ihm benannten Dritten kündigen und die Auszahlung der Gewinnanteile verlangen können).

3. ZUFLUSSPROBLEM

Wenn die Einlage des typischen stillen Gesellschafters zu seinem Privatvermögen gehört, so sind die zugeflossenen Einnahmen aus der Beteiligung gem. § 20 Abs. 1 Ziff. 4 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen, selbst dann, wenn er nicht mit einer Vermögenseinlage, sondern mit seiner eingebrachten Arbeitskraft beteiligt ist. [4] Problematisch ist der Zeitpunkt des Zufließens, der sich nach der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmöglichkeit richtet. Daß der typische stille Gesell-

---

1) BFH v. 25.9.1969 IV R 179/68 BStBl. 1970, II S. 114
2) BFH v. 8.8.1974 IV R 101/73 BStBl. 1975, II S. 34
3) BFH v. 20.2.1975 IV R 62/74 BStBl. 1975, II S. 569
4) BFH v. 12.1.1953 IV 365/52 U BStBl. 1953, III S. 58

schafter lediglich einen Anspruch auf einen Gewinnanteil hat, begründet für sich allein das Zufließen nicht. Er muß wirtschaftlich hierüber verfügen können. Das ist in der Regel der Fall, wenn auf Grund der Bilanz der Gewinnanteil gutgeschrieben wird. Bei nahen Angehörigen kann der Zufluß darin begründet sein, daß der typische stille Gesellschafter seinen Gewinnanteil dem Unternehmen beläßt oder damit einverstanden ist, daß die Bilanzaufstellung, die Ermittlung des Gewinnanteils und dessen Gutschrift zunächst unterbleibt. [1)] Zu beachten ist noch, daß die Einnahmen des typischen stillen Gesellschafters aus Kapitalvermögen gem. § 43 Abs. 1 Ziff. 3 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Diese einbehaltenen Kapitalertragsteuern kann er dann mit seiner zu zahlenden Einkommensteuer verrechnen.

4. STEUERVORTEILE DURCH UNTERNEHMERISCHE GESTALTUNGSMASSNAHMEN

Aus steuertaktischen Gründen werden Familienmitglieder, die erhebliche Einkünfte aus anderen Einkunftsarten haben, als typische stille Gesellschafter eine vertraglich vereinbarte Verlustbeteiligung akzeptieren, denn sie können diese Verluste als Werbungskosten sofort absetzen, nicht erst dann, wenn die angegriffene Einlage wieder aufgefüllt wird, da die Minderung der Rückzahlungsforderung eine Aufwendung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG [2)] ist. Nachdem auch die Benachteiligung

---

1) BFH v. 2.11.1962 VI 284/61 S BStBl. 1963, III S. 96

2) HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln 1950/1975, Losebl. Lfg. 99, Sept. 1972, § 20 Anm. 34 j EStG

des typischen stillen Gesellschafters, der seine Beteiligung im Privatvermögen führt - Verlustausgleich nur mit positiven Einkünften innerhalb desselben Veranlagungszeitraumes -, durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20.4.1976 [1] beseitigt wurde, kann er ab 1975 den Verlustabzug (§ 10 d EStG für sämtliche 7 Einkunftsarten) in Form eines Verlustrücktrags bzw. Verlustvortrags vornehmen. Der Unternehmer wird jedoch bei seinen Gestaltungsmaßnahmen beachten, daß weder er noch seine Kinder als typische stille Gesellschafter ein Wahlrecht zwischen Verlustrücktrag und Verlustvortrag haben. Ist ein Verlustrücktrag möglich, so ist dieser zwingend auf das jeweilige Vorjahr (Höchstbetrag 5 Millionen DM) zurückzutragen. Nur die dann noch verbleibenden Verluste dürfen in unbegrenzter Höhe auf die folgenden 5 Jahre vorgetragen werden.

5. ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG DER GEWINNBETEILIGUNG

a. ANTEILE - GANZ ODER ZUM TEIL - VOM UNTERNEHMER AUS DEM UNTERNEHMEN GESCHENKT

Die Gewinnverteilung einer typischen stillen Gesellschaft zwischen Familienangehörigen ist nach der Entscheidung des ersten Senats vom 14.2.1973 [2] grundsätzlich dann angemessen, wenn der Gewinnverteilungsschlüssel im Zeitpunkt seiner Vereinbarung angemessen war. Mit Urteil vom 29.3.1973 [3] hat sich der vierte Senat die-

---

1) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20.4.1976, BStBl. 1976, I S. 282

2) BFH v. 14.2.1973 I R 131/70 BStBl. 1973, II S. 395

3) BFH v. 29.3.1973 IV R 56/70 BStBl. 1973, II S. 650

sem Grundsatz angeschlossen und bei einer Kapitaleinlage, die aus einer Schenkung des Unternehmers stammt, sich auf die vom Großen Senat [1] entwickelten Rechtsgrundlagen zur Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften - bis zu 15 v.H. des tatsächlichen Werts der stillen Beteiligung - bezogen. Hat der Unternehmer den stillen Gesellschafter nicht am Verlust beteiligt, hält der Senat eine Rendite, die weniger als 15 v.H. des tatsächlichen Werts ausmacht, als angemessen. Ein Satz von 12 v.H. sei vertretbar.

Wird die Beteiligung nur teilweise vom Unternehmer aus dem Unternehmen geschenkt, der andere Teil als neue Mittel dem Unternehmen zugeführt, so ist ein Mischsatz aus dem Renditesatz für geschenkte Beteiligungen - 15 v.H. bzw. 12 v.H. des tatsächlichen Werts - und dem Renditesatz für entgeltlich erworbene Beteiligungen - 25 v.H. der Einlage - anzusetzen.

Nach der BFH-Entscheidung vom 29.3.1973 würde die Berechnung wie folgt anerkannt:

Renditesatz für die geschenkte stille Beteiligung:
15 v.H. des tatsächlichen Werts der Beteiligung

Renditesatz für die entgeltlich erworbene stille Beteiligung:
25 v.H. der Einlage

Verhältnis der Einlage: 3 : 2

15 x 3/5 + 25 x 2/5 = 45/5 + 50/5 = 95/5 = 19 v.H.

---

1) BFH v. 29.5.1972 GrS 4/71 BStBl. 1973, II S. 5

Renditesatz für die geschenkte stille Beteiligung ohne Verlustbeteiligung:

12 v.H. des tatsächlichen Werts der Beteiligung

Renditesatz für die entgeltlich erworbene stille Beteiligung:

25 v.H. der Einlage

Verhältnis der Einlage: 3 : 2

$$12 \times 3/5 + 25 \times 2/5 = 36/5 + 50/5 = 86/5 = 17{,}2 \text{ v.H.}$$
$$= 18 \text{ v.H.}$$

Die Berechnung dieser durchschnittlichen Rendite ist Voraussetzung für die Bestimmung des anteiligen Gewinnanteilssatzes:

Einlagewert	50 000,-- DM
zu erwartender jährlicher Gewinn	200 000,-- DM

$$200\,000 = 100 \text{ v.H.}$$
$$9\,000 = x$$

$$x = \frac{100 \times 9\,000}{200\,000} = \frac{9}{2} = 4{,}5$$

Wenn die tatsächlichen Gewinne den Erwartungen entsprechen, ist der Gewinnanteilssatz von 4,5 v.H. angemessen.

Es ist möglich, daß dieser ermittelte Gewinnanteilssatz zu einer überproportionalen Verzinsung der Beteiligung des stillen Gesellschafters führt, d.h. daß den anderen Gesellschaftern der Familienpersonengesellschaft nur ein Restgewinn verbleibt, der geringer ist als die Verzinsung des tatsächlichen Werts der stillen Beteiligung. In diesem Fall wird nur ein geringerer Gewinnan-

teilssatz für den stillen Gesellschafter anerkannt.

1 000 000 Gesamtkapital der Familienpersonengesellschaft
100 000 davon stille Beteiligung
200 000 Gewinnerwartung
15 000 angemessener Gewinnanteil des stillen Beteiligten
185 000 verbleiben für die übrigen Gesellschafter
100 000 Entgelt für Unternehmertätigkeit und Haftungsrisiko
85 000 verbleiben für den Kapitaleinsatz der übrigen Gesellschafter

Ergebnis:

Da der Gewinnanteilssatz unangemessen ist, wird nur ein niedrigerer anerkannt.

Verhältnis 9 : 1

200 000 Gewinnerwartung
./. 100 000 Entgelt für Unternehmertätigkeit und Haftungsrisiko

100 000
10 000 1/10 für Kapitaleinsatz des stillen Gesellschafters
90 000 9/10 für Kapitaleinsatz der übrigen Gesellschafter

Die Familienpersonengesellschaft wird versuchen, die Beträge für die Unternehmertätigkeit und das Haftungsrisiko gering zu halten, um den höchstmöglichen Gewinnanteilssatz für den stillen Gesellschafter zu erreichen.

Beispiel:

	200 000	Gewinnerwartung
./.	15 000	Gewinnanteil des stillen Gesellschafters (15 v.H. von 100 000)
	185 000	
./.	50 000	Entgelt für Unternehmertätigkeit und Haftungsrisiko
	135 000	auch 15 v.H. von 900 000

Bei dieser unternehmerischen Gestaltungsmaßnahme wird der BFH keine Korrektur zuungunsten des stillen Gesellschafters begründen können.

Nach Auffassung des Senats muß der Unternehmer den tatsächlichen Wert der stillen Beteiligung mit dem Nennwert gleichsetzen, da "nach herrschender zivilrechtlicher Lehre (vgl. Fischer in Großkommentar Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. § 340 Anm. 3) der typische stille Gesellschafter bei einer Auflösung der Gesellschaft nur den Nennwert seiner Beteiligung (Wert der Einlage) erhält". [1] Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer den vermögensteuerlichen Wert über dem Nennwert ansetzen muß.

b. NICHT AUS EINER SCHENKUNG DES UNTERNEHMERS STAMMENDE ANTEILE

Im zweiten Leitsatz des BFH-Urteils vom 14.2.1973 [2] erlaubt der Senat dem Unternehmer bei bloßer Gewinnbeteiligung für eine Kapitaleinlage, die nicht aus einer Schenkung stammt, eine durchschnittliche Rendite

1) BFH v. 29.3.1973 IV R 56/70 BStBl. 1973, II S. 650
2) BFH v. 14.2.1973 I R 131/70 BStBl. 1973, II S. 395

von bis zu 25 v.H. der Einlage anzusetzen. Da dieser Satz im Zeitpunkt der Vereinbarung als angemessen gilt, hat der Unternehmer ihn auch bei einer späteren günstigeren oder ungünstigeren Ertragslage zugrunde zu legen.

6. AUSWIRKUNGEN DER VERMÖGENSTEUERBELASTUNG AUF DAS UNTERNEHMERVERHALTEN

Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens des Unternehmers wird die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters als Schuld mit dem Teilwert eingesetzt (Abschn.30 VStR) "Der Teilwert einer solchen Schuld entspricht grundsätzlich dem Nennwert der Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters." [1] Eine Bewertung über dem Nennwert erfolgt nach dem Stuttgarter Verfahren (Abschn. 79 Abs. 2 VStR), wenn die Kapitalforderung hoch verzinst (über 10 v.H.) [2] und vom Schuldner für längere Zeit (5 Jahre) [3] unkündbar ist.

Da die Einlagen eines stillen Gesellschafters den Einheitswert des gewerblichen Betriebes und damit das Vermögen des Unternehmers mindern, wird der Vater bestrebt sein, seine Kinder, mit denen eine Zusammenveranlagung nicht möglich ist und die ein geringeres Vermögen als die Freibeträge haben, als stille Gesellschafter aufzunehmen.

---

1) BFH v. 2.2.1973 III R 134/70 BStBl. 1973, II S. 472

2) Abschn. 56 (6) Vermögensteuerrichtlinien 1974, i.d.F. v. 9.4.1975, BStBl. I S. 521

3) Abschn. 56 (7) Vermögensteuerrichtlinien 1974, a.a.O. 2)

7. AUSWIRKUNGEN DER GEWERBESTEUERBELASTUNG AUF DAS UNTERNEHMERVERHALTEN

Zwar stellt der Gewinnanteil des Kindes, das typischer stiller Gesellschafter ist, eine abzugsfähige Betriebsausgabe in der Familienpersonengesellschaft dar, mindert jedoch nicht den Gewerbeertrag und damit nicht die Gewerbesteuer des Unternehmens, weil die Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters, wenn sie bei ihm nicht zur Gewerbeertragsteuer heranzuziehen sind, nach § 8 Nr. 3 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet werden.

Auch die Einlage des stillen Gesellschafters, die eine Verbindlichkeit darstellt, mindert den Einheitswert des gewerblichen Betriebes. Sie wird jedoch nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 GewStG dem Gewerbekapital als Dauerschuld wieder hinzugerechnet. Das gilt nicht, wenn der stille Gesellschafter die Einlage in seiner eigenen Bilanz aktiviert, da sie dann schon im Einheitswert seines gewerblichen Betriebes erfaßt ist.

Eine Besserstellung gegenüber den anderen Familienpersonengesellschaften bietet die typische stille Gesellschaft dem Unternehmer dann, wenn er Arbeits-, Darlehens- und Mietverträge mit den stillen Gesellschaftern abschließt, da die hierfür bestimmten Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt werden und somit die Gewerbeertragsteuer mindern.

III. TYPISCHE STILLE UNTERBETEILIGUNG

1. ZWECKBESTIMMUNG DER RECHTSFORMWAHL

Die Unterbeteiligung, eine Beteiligung an einer Gesellschaftsbeteiligung, ist bei jeder Familienpersonengesellschaft möglich. Neben der Abschwächung der Einkommensteuerprogression durch die Verlagerung der Einkünfte auf die Kinder, dient sie hauptsächlich der vorweggenommenen Erbfolge, wenn die Kinder noch keine Mitunternehmerstellung einnehmen sollen. Die Rechtsbeziehungen, die in der Familienpersonengesellschaft zwischen dem Haupt- und Unterbeteiligten begründet werden, ermöglichen dem Unternehmer, dem es evtl. nur alleine gestattet ist, sich an einer Gesellschaft zu beteiligen, seinen Kindern zwecks Ausnutzung der erbschaftsteuerlichen Freibeträge einen Teil seines Vermögenszuwachses zuzuweisen. Um die steuermindernden Möglichkeiten voll auszuschöpfen, können der Hauptbeteiligung mehrere Unterbeteiligungen und den Unterbeteiligungen wiederum Unterbeteiligungen eingeräumt werden. Unter nahen Angehörigen ist dies jedoch immer nur zulässig, wenn es sich um eine Vertragsgestaltung handelt, die auch zwischen fremden Personen möglich ist.

2. BERÜCKSICHTIGUNG DER HALTUNG IN DER RECHTSPRECHUNG

Der Unternehmer muß beachten, daß seitens des Bundesfinanzhofs strenge Anforderungen an die tatsächliche Durchführung der Unterbeteiligungsverhältnisse gestellt werden, weil sie keine Rechtswirkungen Dritten gegenüber haben. Eine Unterbeteiligung wurde abgelehnt, als die Mutter ihren Kindern an ihrem Kommanditanteil eine typische Unterbeteiligung mit dem Vorbehalt einer jederzeitigen unentgeltlichen Rückübertragung der Kapi-

talanteile schenkte. [1] Der BFH begründete die Ablehnung damit, daß in einer Schenkung mit jederzeitigem Widerrufsrecht keine Übertragung einer Einkunftsquelle zu sehen sei, sondern eine Zuwendung nach § 12 Ziff. 2 EStG.

Die allgemeinen strengen Grundsätze gelten auch für die typische stille Unterbeteiligung eines Ehegatten am Gesellschaftsanteil des anderen Ehegatten, denn nach dem maßgeblichen Urteil vom 1.3.1963 [2] wird die Unterbeteiligung der Ehefrau am Anteil ihres Ehemannes an einer Personengesellschaft nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie ernsthaft begründet und vollzogen worden ist. In diesem Fall bildete die Unterbeteiligung die Grundlage für die Teilung des Ertrags aus der gemeinsamen Arbeit der Eheleute im Betrieb.

Ohne Bedeutung für die steuerliche Anerkennung ist es aber, ob es sich um eine offene - den Mitgesellschaftern des Hauptbeteiligten bekannte - oder um eine geheime - nur dem Hauptbeteiligten bekannte - Unterbeteiligung handelt, denn der Ausweis der Unterbeteiligung in den Büchern der Hauptgesellschaft ist nicht erforderlich. Die Haupt- und Unterbeteiligten dürfen das zwischen ihnen geführte Abrechnungsverhältnis in jeder anderen Form festhalten. Die vom Finanzgericht geforderte Formvorschrift - Darstellung der Unterbeteiligung in den Büchern der Hauptgesellschaft - wurde vom BFH in der o.a. Entscheidung abgelehnt.

---

1) BFH v. 18.7.1974 IV B 34/74 BStBl. 1974, II S. 740
2) BFH v. 1.3.1963 VI 332/61 U BStBl. 1963, III S. 211

3. UNTERNEHMERISCHE GESTALTUNGSMÖGLICHKEITEN BEI DER VERSTEUERUNG DES GEWINNANTEILS

Der Unternehmer, der eine Familiengesellschaft in Form einer Unterbeteiligung gründet, hat nach dem BFH-Urteil vom 26.6.1974 [1] bei der Gewinnverteilung die für typische stille Gesellschaften entwickelten Rechtsgrundsätze [2] anzuwenden, wenn er nicht Gefahr laufen will, daß sie als nicht angemessen abgelehnt wird.

Die Gewinnanteile, die auf die typische stille Unterbeteiligung entfallen, sind beim Unterbeteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Ziff. 4 EStG, die dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 2 Ziff 3 EStG unterliegen. Voraussetzung ist, daß die Unterbeteiligung Privatvermögen des typischen stillen Unterbeteiligten darstellt.

Ist die Unterbeteiligung der Hauptgesellschaft bekannt, mindert der Gewinnanteil des Unterbeteiligten als Sonderbetriebsausgabe des Hauptbeteiligten den Gewinnanteil des Hauptgesellschafters und damit den Gesamtgewinn der Gesellschaft.

Soll die Unterbeteiligung geheim gehalten werden, bleibt sie bei der einheitlichen Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft unberücksichtigt. Da der Beschluß des Großen Senats v. 5.11.1973 [3] nur Anwendung für einen Unterbeteiligten findet, der Mitunternehmer ist - denn nur,

---

1) BFH v. 26.6.1974 I R 206/67 BStBl. 1974, II S. 676
2) BFH v. 29.3.1973 IV R 56/70 BStBl. 1973, II S. 650
3) BFH v. 5.11.1973 GrS 3/72 BStBl. 1974, II S. 414

wenn die Einkünfte der beiden Gesellschafter gleichartig sind, kann eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Innengesellschaft erfolgen -, wird für den typischen stillen Unterbeteiligten das Urteil vom 29.8.1973 [1] weiterhin maßgebend sein, in dem es heißt: "abgesehen von den Fällen typischer stiller Unterbeteiligung" können Sonderbetriebsausgaben " nicht bei der Steuerveranlagung des Gesellschafters ..... geltend gemacht werden," d.h. der Gewinnanteil des typischen stillen Unterbeteiligten wird in der Einkommensteuerveranlagung des Hauptbeteiligten als Sonderbetriebsausgabe anerkannt. So lautet auch der neue Erlaß des Niedersächsischen Finanzministeriums. [2]

Eine typische stille Unterbeteiligung liegt nicht vor, wenn der Hauptbeteiligte nur treuhänderisch [3] für den Unterbeteiligten tätig wird, und er nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Mitunternehmer der Hauptgesellschaft ist. In diesem Fall ist der Gewinnanteil in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft enthalten.

Der Veräußerungsgewinn einer typischen stillen Unterbeteiligung unterliegt nur dann der Einkommensteuer, wenn es sich gem. § 23 Abs. 1 Ziff. 1 b EStG um einen Spekulationsgewinn handelt, oder wenn die Unterbeteiligung zum Betriebsvermögen des typischen stillen Unterbeteiligten gehört.

---

1) BFH v. 29.8.1973 I R 26/71 BStBl. 1974, II S. 62

2) Fin. Min. Niedersachsen, Erl. v. 29.3.1976 - S 1130 - 60 - 33 1, BB 1976, S. 494

3) BFH v. 20.3.1962 I 39/61 U BStBl. 1962, III S. 337

In einer Familienpersonengesellschaft bestehen im Hinblick auf den Zeitpunkt der Versteuerung einige Variierungsmöglichkeiten. Nimmt z.B. der Vater seine Kinder als typische stille Gesellschafter auf und die wiederum ihre Kinder als typische stille Unterbeteiligte, so kann [1] der Vater den gesamten Gewinn, der auf die Haupt- (Kinder) und Unterbeteiligten (Enkel) entfällt, in der Bilanz als Rückstellung berücksichtigen, während die Versteuerung durch die Kinder und Enkel erst im folgenden Jahr erfolgt.

4. GEWERBESTEUERLICHE BESONDERHEITEN

Früher brachte die Familienpersonengesellschaft in Form einer typischen stillen Unterbeteiligung gegenüber der typischen stillen Beteiligung dem Unternehmer gewerbesteuerrechtlich einen Vorteil, da keine Hinzurechnung des Ertragsanteils, der als Betriebsausgabe der Hauptgesellschaft den Gewerbeertrag minderte, erfolgte. Diese Begünstigung entfiel durch das BFH-Urteil vom 8.10.1970 [2] mit der Begründung, wenn die Auswirkung der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften sei, den Gewerbegewinn nach § 7 GewStG um die Gewinnanteile eines stillen Unterbeteiligten zu mindern, so erfordere der Sinn des Gesetzes, diese Folge im Rahmen des § 8 GewStG rückgängig zu machen. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, dem der Gedanke der Einheit des Unternehmens zugrunde liege, schließe es grundsätzlich aus, daß die Unterbeteiligung an einem

---

1) WESTERMANN, H. u.a.: Handbuch der Personengesellschaften, 1. - 2. Aufl., Köln, 1967/1975, Losebl. Lfg. 9, Juli 1975, III. Teil (Paulick, H.) Anm. 924

2) BFH v. 8.10.1970 IV R 196/96 BStBl. 1971, II S. 59

Gesellschaftsanteil anders zu behandeln sei als die unmittelbare Beteiligung an der Gesellschaft.

Da der Gewinnanteil der geheimgehaltenen Unterbeteiligung bei der Hauptgesellschaft nicht abgesetzt werden kann, und somit im Gewerbeertrag enthalten ist, versucht der typische stille Unterbeteiligte ihn aus seiner eigenen Gewerbebesteuerung herauszunehmen, indem er durch eine Bescheinigung des Betriebsfinanzamtes nachweist, daß dieser Gewinnanteil bereits bei der Hauptgesellschaft der Gewerbesteuer unterlegen hat. Im Erlaß des Finanzministers von NRW [1] wird diese Maßnahme abgelehnt, da nach § 8 Ziff. 3 GewStG gerade die Gemeinde die Gewerbesteuer aus der typischen stillen Unterbeteiligung erhalten soll, in der der Gewerbebetrieb des typischen stillen Unterbeteiligten liege. Eine Heranziehung dieses Gewinnanteils auch durch die Sitzgemeinde der Hauptgesellschaft könne nur durch Offenlegung der typischen stillen Unterbeiligung vermieden werden.

---

1) Fin. Min. NRW, Erl. v. 15.3.1976 - G 1425 - 11 - VB 4, BB 1976, S. 455

IV. STEUERLICHE BELASTUNGSVERGLEICHE ZWISCHEN DEN GESELLSCHAFTERN DER VERSCHIEDENEN FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN UND DEM EINZELUNTERNEHMER - NICHT MITARBEITENDE KINDER, DEREN EINLAGEN AUS EINER SCHENKUNG DES UNTERNEHMENS STAMMEN -

1. EINKOMMENSTEUERLICHE BELASTUNGSVERGLEICHE

a. EINZELUNTERNEHMER

Fall: Der Unternehmer ist verheiratet. Er hat nur Einkünfte aus seinem Unternehmen.

Summe der Einkünfte	60 000	100 000	200 000
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	480	480	480
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	600	600	600
zu verst. Einkommen	58 920	98 920	198 920
Einkommensteuer	15 590	33 918	86 198

b. GESELLSCHAFTER EINER OHG

Fall: Der Vater nimmt den Sohn als Gesellschafter auf. Beteiligung 50 v.H. Beide sind verheiratet und haben nur die Einkünfte aus der OHG.

Vater und Sohn:			
Summe der Einkünfte	30 000	50 000	100 000
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	480	480	480

Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	600	600	600
zu verst. Einkommen	28 920	48 920	98 920
Einkommensteuer Vater	5 042	11 578	33 918
Einkommensteuer Sohn	5 042	11 578	33 918
Gesamtbelastung	10 084	23 156	67 836
Steuerbelastung des Einzelunternehmers	15 590	33 918	86 198
Steuerersparnis	5 506	10 762	18 362
Prozentuale Steuerentlastung gegenüber dem Einzelunternehmer	35,32	31,73	21,30

c. GESELLSCHAFTER EINER KG

Da eine Familienpersonengesellschaft meistens dann in Form einer Kommanditgesellschaft geführt wird, wenn der Unternehmer seine nicht mitarbeitenden minderjährigen Kinder an seinem Unternehmen beteiligen will, wird folgender Fall konstruiert:

Der Vater beteiligt sein nicht mitarbeitendes unverheiratetes Kind zu 50 v.H. an seinem Unternehmen. Beide haben nur Einkünfte aus dieser KG.

Um den Gewinnanteil des Kindes bestimmen zu können, muß zunächst der tatsächliche Wert der Beteiligung ermittelt werden.

GWU nach dem Mittelwertverfahren: $\frac{S + \frac{E}{i}}{2}$

GWU = Tatsächlicher Gesamtwert des Unternehmens

S = Substanzwert

E = Zukunftsertrag

p = 10

$i = \frac{p}{100}$

S =	100 000	150 000	300 000
E =	60 000	100 000	200 000
GWU =	350 000	575 000	1 150 000
Tatsächlicher Wert des KG-Anteils	175 000	287 500	575 000
Gewinnanteil des Kindes: 15 v.H.des tatsächl. Werts des KG-Anteils	26 250	43 125	86 250
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	240	240	240
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	300	300	300
zu verst. Einkommen	25 710	42 585	85 710
Einkommensteuer Kind	6 277	13 677	35 608
Gesamtgewinn	60 000	100 000	200 000
Gewinnanteil des Kindes	26 250	43 125	86 250
Gewinnanteil des Vaters	33 750	56 875	113 750
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	480	480	480
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	600	600	600
zu verst. Einkommen	32 670	55 795	112 670

Einkommensteuer Vater	5 912	14 280	40 624
Einkommensteuer Kind	6 277	13 677	35 608
Gesamtbelastung	12 189	27 957	76 232
Steuerbelastung des Einzelunternehmers	15 590	33 918	86 198
Steuerersparnis	3 401	5 961	9 966
Prozentuale Steuerentlastung gegenüber dem Einzelunternehmer	21,81	17,57	11,56

Es bleibt zu prüfen, ob die Aufnahme mehrerer Kinder in die Kommanditgesellschaft eine größere Steuerersparnis bringt.

Fall: Der Vater beteiligt seine drei nicht mitarbeitenden unverheirateten Kinder an seinem Unternehmen. Jeder Gesellschafter erhält eine Kapitalbeteiligung von 25 v.H. Jeder hat nur Einkünfte aus der KG.

GWU	350 000	575 000	1 150 000
Tatsächlicher Wert des KG-Anteils	87 500	143 750	287 500
Gewinnanteil des Kindes: 15 v.H. des tatsächl. Werts des KG-Anteils	13 125	21 562	43 125
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	240	240	240
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	300	300	300
zu verst. Einkommen	12 585	21 022	42 585
Einkommensteuer Kind	2 105	4 516	13 677

Gesamtgewinn	60 000	100 000	200 000
Gewinnant. Kinder	39 375	64 686	129 375
Gewinnanteil Vater	20 625	35 314	70 625
Sonderausgaben Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	480	480	480
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	600	600	600
zu verst. Einkommen	19 545	34 234	69 545
Einkommensteuer Vater	2 970	6 404	20 176
Einkommensteuer Kind 1	2 105	4 516	13 677
Einkommensteuer Kind 2	2 105	4 516	13 677
Einkommensteuer Kind 3	2 105	4 516	13 677
Gesamtsteuerbelastung	9 285	19 952	61 207
Steuerbelastung des Einzelunternehmers	15 590	33 918	86 198
Steuerersparnis	6 305	13 966	24 991
Prozentuale Steuer-entlastung gegenüber dem Einzelunternehmer	40,44	41,17	28 99

d. GESELLSCHAFTER EINER GmbH & Co KG

Fall: Vater - verheiratet - gründet eine GmbH & Co KG, deren Kommanditisten seine drei minderjährigen nicht mitarbeitenden unverheirateten Kinder sind und deren Komplementärin eine GmbH ist, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer er selbst ist. Er erhält ein Gehalt von 18 000,-- DM - gezahlt von der KG -, die GmbH - gem. der Rechtsprechung zur Gewinnverteilung in der GmbH & Co KG - einen minimalen Gewinnanteil. Seine Kinder bekommen den Restgewinn.

Stammkapital: 20 000

Mindestgewinnberechnung für die GmbH:

Vergütung für Kapitaleinsatz 12 v.H. =	2 400
Vergütung für Haftungsrisiko 2 v.H. =	400
	2 800
Thesaurierter Gewinn	700
	2 100

Gesamtgewinn	60 000	100 000	200 000
Mindestgewinn GmbH	2 800	2 800	2 800
Gehalt Vater	18 000	18 000	18 000
	39 200	79 200	179 200
Gewinnanteil je Kind	13 066	26 400	59 733
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	240	240	240
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	300	300	300
zu verst. Einkommen	12 526	25 860	59 193
Einkommensteuer je Kind	2 092	6 336	21 751

Steuerbelastung der GmbH nach dem KStG 1977

- keine nichtabziehbaren Aufwendungen -

Thesaurierter Gewinn		700	
KSt 56 v.H., § 23 KStG			392
		2 100	
KSt 56 v.H., § 23 KStG			1 176
Verwendbares Eigenkapital § 29 KStG		924	
KSt-Minderung bei Ausschüttung 5/11 von 924		./.	420
Bruttodividende § 28 Abs. 3 KStG	1 344		
KapSt 25 %, § 43 a Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1977			336
Nettodividende		1 008	
			1 484

Steuerbelastung beim Vater:

Nettodividende		1 008		
KapSt		336		
KSt		756		
		2 100		
Werbungskosten	./.	200		
Sparerfreibetrag	./.	600		
Einkünfte aus Kapitalvermögen				1 300
Gehalt		18 000		
Arbeitnehmerfreibetrag	./.	480		
Weihnachtsfreibetrag	./.	100		
Werbungskostenpauschbetrag	./.	564		
Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit				16 856
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG			./.	480
Vorsorgepauschale nach § 10 c (3) EStG			./.	2 850
zu versteuerndes Einkommen				14 826
Einkommensteuer Vater				1 940
Anrechnung KapSt			./.	336
Anrechnung KSt			./.	756
				848

Einkommensteuer Vater	848	848	848
Einkommensteuer Kind 1	2 092	6 336	21 751
Einkommensteuer Kind 2	2 092	6 336	21 751
Einkommensteuer Kind 3	2 092	6 336	21 751
KSt u. KapSt GmbH	1 484	1 484	1 484
Gesamtsteuerbelastung	8 608	21 340	67 585
Steuerbelastung des Einzelunternehmers	15 590	33 918	86 198
Steuerersparnis	6 982	12 578	18 613
Prozentuale Steuerentlastung gegenüber dem Einzelunternehmer	44,78	37,08	21,59

e. GESELLSCHAFTER EINER TYPISCHEN STILLEN GESELLSCHAFT

Fall: Vater - verheiratet - beteiligt seine drei nicht mitarbeitenden unverheirateten Kinder an seinem Unternehmen als typische stille Gesellschafter. Die Beteiligten haben nur Einkünfte aus der typischen stillen Gesellschaft.

Höhe der Einlage je Kind	40 000	50 000	100 000
Gewinnanteil je Kind 15 v.H. des Nennwerts	6 000	7 500	15 000
Werbungskosten	100	100	100
Sparerfreibetrag	300	300	300
Einkünfte aus Kapitalvermögen	5 600	7 100	14 600
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	240	240	240
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	300	300	300
zu verst. Einkommen	5 060	6 560	14 060

Einkommensteuer je Kind	448	778	2 428
Gesamtgewinn	60 000	100 000	200 000
Gewinnanteil Kinder	18 000	22 500	45 000
Gewinnanteil Vater	42 000	77 500	155 000
Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c (1) EStG	480	480	480
Vorsorge-Pauschbetrag nach § 10 c (2) EStG	600	600	600
zu verst. Einkommen	40 920	76 420	153 920
Einkommensteuer Vater	8 652	23 272	61 854
Einkommensteuer Kind 1	448	778	2 428
Einkommensteuer Kind 2	448	778	2 428
Einkommensteuer Kind 3	448	778	2 428
Gesamtsteuerbelastung	9 996	25 606	69 138
Steuerbelastung des Einzelunternehmers	15 590	33 918	86 198
Steuerersparnis	5 594	8 312	17 060
Prozentuale Steuer-entlastung gegenüber dem Einzelunternehmer	35,88	24,51	19,79

f. ERGEBNIS

Die einkommensteuerlichen Belastungsvergleiche bringen dem Unternehmer zwar den Beweis, daß er durch die Gründung von Personengesellschaften mit seinen Kindern wegen des progressiv steigenden Einkommensteuersatzes erhebliche Steuerersparnisse erreichen kann, aber keine

allgemeingültige Regel für die steuerlich günstigste Rechtsform. Um sie zu finden, muß er sämtliche Faktoren - die Höhe des fiktiven Gewinns, den tatsächlichen Wert der Beteiligung, den Familienstand, die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen, die persönlichen Freibeträge usw. - berücksichtigen, die die steuerliche Gesamtbelastung - Addition der errechneten Steuerbeträge eines jeden einzelnen Familiengesellschafters - beeinflussen.

2. VERMÖGENSTEUERLICHE BELASTUNGSVERGLEICHE

a. EINZELUNTERNEHMER

Fall: Einzelunternehmer - verheiratet - hat volljährige Kinder, für die eine Antragstellung nach § 14 Abs. 2 VStG nicht möglich ist.

Einheitswert des gewerblichen Betriebes	100 000	200 000	500 000
Persönliche Freibeträge § 6 VStG	100 000	140 000	140 000
Steuerpflichtiges Verm.		60 000	360 000
Vermögensteuer § 10 VStG (0,7v.H.)		420	2 520

b. GESELLSCHAFTER EINER MITUNTERNEHMERSCHAFT

Fall: Der Vater nimmt seinen Sohn als Gesellschafter auf . Beteiligung 50 v.H. Beide sind verheiratet.

Einheitswert des gewerblichen Betriebes	100 000	200 000	500 000

Anteil: Vater und Sohn je	50 000	100 000	250 000
Persönliche Freibeträge	50 000	100 000	140 000
Steuerpflichtiges Vermögen je			110 000
Vermögensteuer			
Vater			770
Sohn			770
			1 540
Vermögensteuer beim Einzelunternehmer			2 940
Steuerersparnis			1 400

c. GESELLSCHAFTER EINER TYPISCHEN STILLEN GESELLSCHAFT

Fall: Vater nimmt Sohn als stillen Gesellschafter auf. Vater und Sohn sind verheiratet.

Einheitswert des gewerblichen Betriebes vor Schenkung der Einlage an den Sohn	100 000	200 000	500 000
Einlage des stillen Gesellschafters	25 000	50 000	125 000
Einheitswert des gewerblichen Betriebes	75 000	150 000	375 000
Persönliche Freibeträge des Vaters	75 000	140 000	140 000
Steuerpflichtiges Vermögen	-	10 000	235 000

Vermögensteuer Vater	-	70	1 645
Vermögensteuer Sohn	-	-	-
Vermögensteuer beim Einzelunternehmer		420	2 520
Steuerersparnis		350	875

Für die unternehmerische Entscheidung ist noch von Bedeutung, daß die Einlage des stillen Gesellschafters, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, zum sonstigen Vermögen (§ 110 Abs. 1 Ziff. 3 BewG) zu rechnen ist (sachliche Steuerbefreiung § 110 Abs. 2 BewG).

d. ERGEBNIS

Der Unternehmer wird seine Gestaltungsmaßnahmen so treffen, daß er durch die Beteiligung seiner Kinder an seinem Unternehmen die Vermögensteuerfreibeträge für sich und seine Kinder voll in Anspruch nehmen kann. Sollten die Freibeträge durch eine Mitunternehmerschaft der Kinder - Anteile am Einheitswert - nicht voll ausgeschöpft werden können, wird der Vater eine typische stille Gesellschaft gründen, da in diesem Fall die Einlage des Kindes mit dem höheren Nominalwert erfolgt, der vom Einheitswert des Betriebsvermögens abgezogen wird.

V. EINFLUSS DER KÖRPERSCHAFTSTEUERREFORM AUF DIE UNTERNEHMERISCHE ENTSCHEIDUNG BEI DER WAHL DER RECHTSFORM

1. STEUERLICHE BELASTUNGSVERGLEICHE ZWISCHEN DER FAMILIENPERSONEN- UND -KAPITALGESELLSCHAFT, INSBESONDERE DER GmbH & Co KG UND DER GmbH

Seit dem 1.1.1977 wird der Unternehmer bei der Wahl der Rechtsform für sein Familienunternehmen das Körperschaftsteuer-Reformgesetz [1] mit in seine Entscheidung einbeziehen. Das Bestreben des Gesetzgebers, [2] die Besteuerung der betrieblichen Gewinne der Körperschaften an die der Personengesellschaften anzugleichen, war nur einseitig auf die Ertragsteuer gerichtet - Wegfall der Doppelbelastung von Gewinnen durch das Anrechnungsverfahren -. Die weitere Zielsetzung, die steuerlichen Überlegungen bei der Wahl der Rechtsform zurückzudrängen und die betriebswirtschaftlichen und unternehmerischen in den Vordergrund zu stellen, konnte er nicht erreichen, denn für den Unternehmer bleiben die vermögen- und erbschaftsteuerlichen Belastungen für die Wahl der Rechtsform von vorrangiger Bedeutung.

Die Ersparnisse auf gewerbesteuerlichem Gebiet, die trotz der Lohnsummensteuer und des Wegfalls der Eingangsstufe bei den Familienkapitalgesellschaften erheblich sein können - die angemessenen Gehälter der mitarbeitenden Gesellschafter, die Zinsen für kurz-

---

1) Körperschaftsteuergesetz 1977 v. 31.8.1976, BGBl. I S. 2597

2) Dritter Bericht des Finanzausschusses des Bundestages zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, Drucksache 7/5310 vom 4.6.1976, S. 6

fristige Gesellschafterdarlehen und die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen für die Gesellschafter-Geschäftsführer (nicht über 50 v.H. Beteiligung am Kapital) werden als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt -, sowie die Minderung der Einkommensteuer bei den Gesellschaftern durch die Gewährung der Werbungskosten, Weihnachts- und Arbeitnehmerfreibeträge (bei den Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen handelt es sich lediglich um einen Stundungseffekt, denn die Gesellschafter-Mitarbeiter haben die Pension später der Einkommensteuer zu unterwerfen) und die Vorteile durch die Anerkennung der Dividendenaufteilung bei Familienkapitalgesellschaften gegenüber der evtl. Nichtanerkennung der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften - Beschluß des Großen Senats v. 29.5.1972 [1] - wiegen die Nachteile auf vermögensteuerlichem Sektor in den meisten Fällen nicht auf.

Im Vermögensteuerbereich bleibt die Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften bestehen. Steuerpflichtig ist die GmbH (Steuersatz 1 v.H.) mit dem Einheitswert des Betriebsvermögens und die Gesellschafter mit ihren GmbH-Anteilen (Steuersatz 0,7 v.H.), deren Wert - ermittelt nach dem Stuttgarter Verfahren gem. Abschn. 78 ff VStR - die Bemessungsgrundlage bildet. Die Bewertung ist ab 1.1.1974 erheblich verschärft worden. Während die Grundstücke bei der Gesellschaft nach § 121 a BewG noch mit 140 v.H. des Einheitswerts per 1.1.1964 im Betriebsvermögen angesetzt werden, werden beim Anteilseigner die Betriebsgrundstücke "sofern

---

1) BFH v. 29.5.1972 GrS 4/71 BStBl. 1973, II S. 5

nicht andere Anhaltspunkte für einen zutreffenden Verkehrswert vorliegen", [1] mit 250 v.H. des maßgeblichen Einheitswerts zugrunde gelegt. Durch diese hohe Vermögensteuerbelastung werden die Ausschüttungen zum größten Teil verbraucht. Barth [2] ist sogar der Meinung, daß bei geringen Renditen oder Verlusten ein Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft durch die Auszehrung mit Substanzsteuern verhältnismäßig schnell zur Liquidation gezwungen wird. Sollte der Unternehmer dennoch die GmbH der GmbH & Co KG vorziehen, wird er das Vermögen der GmbH möglichst gering halten und die Betriebsaufspaltung - Besitzpersonenunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft - in Erwägung ziehen. Auch die evtl. Bildung einer GmbH & Still (typische) wird er in seine Überlegungen einbeziehen, da sich durch den Abzug der stillen Beteiligung vom Vermögen der GmbH keine Doppelbesteuerung des Vermögens ergibt. Nur der "Stille" wird vermögensteuerlich erfaßt. Da die Vermögensteuer nicht zu den abzugsfähigen Aufwendungen gehört, wird der Unternehmer noch den Schatteneffekt, hervorgerufen durch die Belastung der Vermögensteuer mit Körperschaftsteuer (56 v.H.), berücksichtigen.

Ein ebenso entscheidender Faktor für die Wahl der Rechtsform ist die Erbschaftsteuer. Während bei dem Personengesellschafter der Anteil am Gesellschaftsvermögen (Grundstücke mit 140 v.H. des Einheitswerts

---

1) Abschn. 77 Abs. 3 VStR 1974

2) BARTH, K.: Flucht in die GmbH nach der Körperschaftsteuerreform? BB 1976, S. 992 - 994 (993)

per 1.1.1964 [1]) für die Erbschaftsteuerbemessungsgrundlage maßgebend ist, werden bei den Anteilseignern die nichtnotierten Anteile an Kapitalgesellschaften nach dem Stuttgarter Verfahren angesetzt. [2]

Auch in Verlustzeiten wird der Unternehmer die GmbH & Co KG der GmbH vorziehen, da der Verlust der GmbH & Co KG, der unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet wird, mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden kann, während der Verlust der GmbH, der nach Verlustrücktrag und fünfjähriger Vortragsfähigkeit nicht verbraucht wurde, steuerlich verloren ist. Um diesen Negativeffekt abzuschwächen, werden bei der Betriebsaufspaltung keine festen, sondern gewinnabhängige Pachtzinsen vereinbart werden.

2. ERGEBNIS

Der Unternehmer wird also keineswegs nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977 die Familienpersonengesellschaft ohne Belastungsvergleiche in eine Familienkapitalgesellschaft umwandeln. Lediglich bei gewerblichen Dienstleistungsunternehmen, in denen hohe Tätigkeitsvergütungen und Pensionsrückstellungen für die mitarbeitenden Gesellschafter geleistet werden und nur geringes Vermögen vorhanden ist, wird er die Umwandlung in Erwägung ziehen. Voraussetzung ist jedoch, daß kein Grundvermögen vorhanden ist, weil bei der Rückwandlung aus der Kapitalgesellschaft in

---

1) Art. 2 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts v. 17.4.1974, BGBl. I S. 933

2) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl., Köln 1974/75, Losebl. Lfg. 9 , Juli 1976, § 12, Rz 135, 136

BARTH, K.: Vermögensteuerliche Bewertung der GmbH-Anteile 1974/1975/1976, BB 1976, S. 182

die Personengesellschaft eine Grunderwerbsteuerbegünstigung entfallen würde, denn im § 27 Abs. 1 Nr. 1 UmwStG 1977 ist die Begünstigung nur für die Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaften vorgesehen, da der Gesetzgeber [1] lediglich die Unternehmensformen (GmbH & Co KG) abbauen wollte, die der Unternehmer auf Grund der Steuergesetze wählte.

Wenn auch in der Literatur [2] der Abbau der vermögensteuerlichen Doppelbelastung gefordert wird, so kann der Unternehmer sich nur auf die bestehenden Gesetze berufen, die ihn wegen der nachteiligen vermögen-, erbschaft- und grunderwerbsteuerlichen Regelungen bei Familienkapitalgesellschaften in die Familienpersonengesellschaften zwingen.

---

1) Bericht des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Körperschaftsteuerreformgesetz, Drucksache 7/5502 vom 28.6.1976, S. 2

2) HINTZEN, L.: Empfiehlt sich für mittelständische Personengesellschaften nach einer Körperschaftsteuerreform der Übergang in die GmbH? BB 1976, S. 506 - 508 (508)

H. BESTEUERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE BEI FAMILIENPERSONENGESELLSCHAFTEN UND IHRE AUSWIRKUNGEN AUF DIE UNTERNEHMERISCHEN ENTSCHEIDUNGEN

I. ÜBERTRAGUNG DES BETRIEBES ODER MITUNTERNEHMERANTEILS GEGEN ANGEMESSENE GEGENLEISTUNG

1. VORAUSSETZUNG DER STEUERLICHEN ANERKENNUNG

Die Steuerminimierungsmöglichkeiten, die der Unternehmer bei der Gründung und dem Bestehen der Familienpersonengesellschaften wahrnimmt, versucht er auch bei der Überlassung des Unternehmens oder seines Mitunternehmeranteils an seine Kinder in Anspruch zu nehmen. Der BFH hat sich mit diesem Problem immer wieder befassen müssen. In seiner Rechtsprechung kommt zum Ausdruck, wenn einem nahestehenden Angehörigen ein Betrieb übertragen wird, sei dies ein familiärer, kein betrieblicher Vorgang. Es sei nicht ungewöhnlich, daß sich bei Familiengesellschaften ein Vorgang der Privatsphäre im betrieblichen Bereich auswirke. Er verliere dadurch aber nicht seinen außerbetrieblichen Charakter. [1] Nach dieser Aussage liegt also keine entgeltliche Betriebsübertragung, sondern eine vorweggenommene Erbschaft vor. Wenn der Unternehmer jedoch auf Grund seiner Berechnungen ermittelt, daß eine Betriebsüberlassung gegen eine Gegenleistung an seine Kinder im Hinblick auf die Steuergesamtbelastung der Familie günstiger ist als eine vorweggenommene Erbschaft, wird er alles daran setzen,

---

1) BFH v. 25.8.1966 IV 299/62 BStBl. 1966, III S. 675

den vom BFH in diversen Urteilen [1] geforderten Nachweis - Abwägung von Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten wie unter fremden Dritten - zu erbringen.

2. ERMITTLUNG DER STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DER EINZELNEN GEGENLEISTUNGSFORMEN

a. KAUFPREISRATEN

Da der Kaufpreis in einer Summe durch die Kinder nur in seltenen Fällen gezahlt werden kann, wird er in Form von Raten erbracht. Verteilen sich diese Ratenzahlungen befristet über mehrere Jahre, so gilt der Veräußerungspreis als im Zeitpunkt der Veräußerung vereinnahmt. [2] Die Steuervergünstigungen der §§16 Abs. 4 und 34 EStG finden Anwendung. Wenn die einzelnen Raten die Tilgung und Verzinsung des Kapitals (bei Nichtangabe des Zinssatzes gilt § 12 Abs. 3 BewG) beinhalten, ergibt sich der Verkaufspreis für den Vater bzw. der Anschaffungspreis für die Familienpersonengesellschaft (Kinder) aus dem nach der Rentenformel ermittelten Barwert, [3] der gleichzeitig von den Kindern, die einen Bestandsvergleich durchführen, als Kaufpreisschuld zu passivieren ist. Sie ist mit den Tilgungen zu belasten, während die Zinszahlungen, die sich aus der Summe der Jahresratenzahlung ./. Differenz

---

1) BFH v. 30.11.1967 IV 1/65 BStBl. 1968, II S. 263
BFH v. 16.11.1972 IV R 38/68 BStBl. 1973, II S. 184
BFH v. 6. 3.1975 IV R 191/71 BStBl. 1975, II S. 600
2) BFH v. 20. 1.1959 I 200/58 U BStBl. 1959, III S. 192
3) BFH v. 29.10.1970 IV R 141/67 BStBl. 1971, II S. 92

zwischen Barwert des Vorjahres und Barwert des laufenden Jahres (Tilgung) ergeben, von den Kindern als Betriebsausgaben und vom Vater als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt werden, denn nach dem Verkauf gehört die Kaufpreisforderung des Vaters zu seinem Privatvermögen.

Für die Berechnung des Kaufpreises hat der Unternehmer die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung zugrunde zu legen. Der Versuch des Unternehmers, eine vorläufige Veranlagung gem. § 100 Abs. 2 AO [1] (§ 164 AO 1977) wegen der Unbestimmtheit der Höhe des Kaufpreises zu erreichen, wird abgelehnt, da der Anwendungsbereich dieser Vorschrift durch das Einkommensteuerrecht eingeschränkt wird, das bei Bestehen von Ungewißheit eine Schätzung der Wertansätze fordert. [2]

Wird eine durch den Vater für beide Vertragsparteien eingebaute Wertsicherungsklausel wirksam, d.h. ändert sich die vereinbarte Kaufkraft der Währung, ist das Mehr oder Weniger, das die Kinder an den Vater zahlen, bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, da es nur die Vermögenssphäre berührt. [3] Ausnahmen sind gegeben, wenn der Vater nur zu seinen Gunsten die Wertsicherungsklausel einbaut und damit durch die Stundung des Kaufpreises das zusätzliche Entgelt erzielt, das er als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Als der Vater jedoch lt. Vertrag das Recht hatte, die

---

1) Reichsabgabenordnung v. 22.5.1931, RGBl. 1931, I S.161

2) BFH v. 16.7.1964 IV 377/62 U BStBl. 1964, III S. 622

3) MITTELBACH, R.: Geschäfts- und Praxisübertragungen, 2. Aufl., Ludwigshafen (Rhein), 1973, S. 256

Bemessung jeder Rate im Jahr der Fälligkeit nach dem jeweiligen Preis eines Sachwertes zu verlangen, entschied der BFH, [1] daß die Beteiligten bezweckt hätten, den Veräußerer noch am Konjunkturgewinn zu beteiligen, so daß die Differenz zwischen den festgesetzten Nennbeträgen der Ratenzahlungen bei Vertragsabschluß und den durch die Ausübung des Rechts erhöhten Auszahlungsbeträgen laufende gewerbliche Einnahmen seien.

Die Familienpersonengesellschaft der Kinder ist bei Kurswertänderungen berechtigt, den höheren Teilwert der Schuld zu passivieren. Die Differenz zwischen dem alten und dem neuen Teilwert hat sie als außerordentlichen Aufwand auszuweisen. Die Kaufpreisschuld darf sie nicht unter dem Nennbetrag bzw. bei zinslos gestundeten Beträgen unter dem Barwert passivieren (§ 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG). Erst dann, wenn sie durch eine verringerte Ratenzahlung von einem Teil ihrer Kaufpreisschuld befreit wird, ist der Gewinn realisiert und in Form des außerordentlichen Ertrages auszuweisen. Eine Auswirkung auf die Anschaffungskosten liegt also nicht vor.

Wenn die Beteiligten aber erkennen, daß der Kaufpreis zu hoch angesetzt wurde, so können sie vertraglich die Kaufpreisschuld und die Anschaffungskosten ex nunc ändern.

Ermittelt die Familienpersonengesellschaft den Gewinn auf Grund der Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, so haben die Ratenzahlungen für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens keine steuerliche Bedeutung, denn die AfA-Beträge richten sich nicht nach

---

1) BFH v. 16.7.1964 IV 377/62 U BStBl. 1964, III S. 622

der Zahlung des Kaufpreises, sondern nur nach dessen vereinbarter Höhe. Die Zahlung des Kaufpreises für das Umlaufvermögen (Anteil der Raten) und die Differenz zwischen den Raten und der Barwertminderung (Zinsen) wirken sich dagegen als Betriebsausgaben aus. Die Zahlung des Kaufpreises für das nicht abnutzbare Anlagevermögen wird erst dann Betriebsausgabe, wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird. Für die Minderung der Gesamtbelastung der Familie ist es also vorteilhaft, wenn der Vater den Vertrag so formuliert, daß die Familienpersonengesellschaft der Kinder die Ratenzahlungen nach der Höhe der Einnahmen vornehmen kann.

b. ZEIT- UND LEIBRENTEN

Bei einer Rente muß es sich um periodisch wiederkehrende Leistungen handeln, die in Geld oder vertretbaren Sachen zu erbringen sind. Sie müssen in gleichbleibender Höhe geleistet werden. Die Auswirkungen der Wertsicherungsklauseln sind unschädlich. [1] Eine weitere Voraussetzung ist eine mindestens zehnjährige [2] (Zeitrente) oder eine an das Leben (Leibrente) einer oder mehrerer Personen geknüpfte Laufzeit. Aus der langen Laufzeit ergibt sich, daß Renten stets mit einem Wagnis verbunden sind. Die Leistungen müssen Früchte eines selbständigen Rentenstammrechts [3] sein, nicht der Stun-

1) BFH v. 2.12.1966 VI R 31/66 BStBl. 1967, III S. 179
BFH v. 11. 8.1967 VI R 80/66 BStBl. 1967, III S. 699
BFH v. 30.11.1967 IV R 12/67 BStBl. 1968, II S. 262
2) BFH v. 7. 8.1959 VI 284/58 U BStBl. 1959, III S. 463
3) BFH v. 29. 3.1962 VI 105/61 U BStBl. 1962, III S. 304

dung des Kaufpreises des Rentenverpflichteten dienen, sondern der Versorgung des Rentenberechtigten, denn zu den wichtigsten Merkmalen der Abgrenzung zwischen Kaufpreisraten und Zeitrenten in der früheren Rechtsprechung, wie Laufzeit und Wagnis, fügte der BFH [1] die Absicht des Veräußerers, seine Versorgung sicherzustellen, hinzu. Aber die widersprüchige Rechtsprechung - im Urteil vom 24.4.1970 [2] wurden Zahlungen, die der Versorgung dienten und über einen Zeitraum von 40 Jahren liefen, als Kaufpreisrate behandelt - kann erhebliche Folgen für die Gesamtbelastung der Familie haben, da der Unternehmer wegen der seitens der Finanzbehörde willkürlichen Zurechnung zur Kaufpreisrate oder Zeitrente nicht in der Lage ist, die steuerlichen Auswirkungen vor seinen Entscheidungen zu berechnen und danach die Gegenleistungsform zu bestimmen. Der Große Senat sollte hier eine Richtschnur setzen. In der Literatur wird vermutet, daß in Zukunft Zeitrenten wie Raten behandelt werden [3] und der BFH auch bei Zeitrenten wie bei Raten eine Aufspaltung in Zins- und Tilgungsanteilen vornimmt. [4]

Der Veräußerer (Vater) hat für die Rentenbesteuerung ein Wahlrecht. [5] Bis zum Buchwert des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung findet ein erfolgsneutraler Kapitalrückfluß

---

1) BFH v. 20.1.1959 I 200/58 U BStBl. 1959, III S. 192

2) BFH v. 24.4.1970 VI R 212/69 BStBl. 1970, II S. 541

3) WREDE, F.: Ausgewählte Fragen der Rentenbesteuerung, Inf. 1975, S. 145-151 (149)

4) HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975, Losebl. Lfg. 114, Sept. 1975, § 16 Anm. 217

5) BFH v. 27.9.1973 VIII R 77/69 BStBl. 1974, II S.103
BFH v. 30.1.1974 IV R 80/70 BStBl. 1974, II S.452

statt. Bei den darüber hinausgehenden Zahlungen handelt es sich um nachträgliche Einkünfte i. S. von §§ 13, 15 oder 18 i.V. mit § 24 Ziff. 2 EStG. Eine Tarifbegünstigung nach § 34 EStG entfällt, da es an der Ballung der Einkünfte mangelt. Der Vater kann aber auch die sofortige Versteuerung des Veräußerungsgewinns, des Betrages um den der Kapitalwert der Veräußerungsrente nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, wählen, wobei ggf. der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG, in jedem Fall die Tarifbegünstigung des § 34 EStG gewährt wird. Da das Rentenstammrecht ins Privatvermögen überführt wurde, sind die laufenden Rentenzahlungen nach § 22 Ziff. 1 a EStG mit dem Ertragsanteil zu versteuern.

Die Familienpersonengesellschaft (Kinder) hat die Rentenverpflichtung mit dem Kapitalwert, der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu jedem Bilanzstichtag neu zu ermitteln ist, zu passivieren. Der Kapitalwert der Rentenverpflichtung und die von den Kindern evtl. noch gezahlten weiteren Erwerbskosten bilden die Grundlage für die Anschaffungskosten, die nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die Wirtschaftsgüter aufzuteilen sind. Der übersteigende Betrag der Teilwerte ist als Firmenwert zu aktivieren. Die jährlichen Rentenzahlungen sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Die Barwertminderung der Rentenverpflichtung ist außerordentlicher Ertrag.

Der Vater wird die Wahl der Besteuerung unter Berücksichtigung seines Alters, seines Veräußerungsgewinns, seiner Rentenhöhe, seines Kapitalkontos im Zeitpunkt der Unternehmensnachfolge und der Einkommens- und Familienverhältnisse aller Beteiligten vornehmen, wobei er noch die steuerlichen Folgen seines Todes beachten

sollte.

Wenn bis zu seinem Tode die Rentenzahlungen der Kinder zur Verrechnung mit dem Kapitalkonto und den Veräußerungskosten noch nicht ausreichen, ist die Differenz, da der Rentenanspruch noch Betriebsvermögen darstellt, bei ihm als Verlustausgleich für das Jahr des Erbfalls zu berücksichtigen oder mangels positiver Einkünfte im Todesjahr auf den vorhergehenden Veranlagungszeitraum zurückzutragen. Soweit der Verlust beim Erblasser nicht ausgeschöpft werden kann, ist er bei den Erben zunächst im Jahr des Erbfalls, [1] dann auf das vorangegangene Jahr zurückzutragen. Der noch verbleibende Betrag kann von den Erben auf die folgenden fünf Jahre vorgetragen werden. [2]

Bei sofortiger Versteuerung des unter Ansatz des Rentenbarwerts ermittelten Veräußerungsgewinns und der anschließenden laufenden Versteuerung der Ertragsanteile der Renten geht das Rentenstammrecht ins Privatvermögen über, so daß beim Tode des Vaters zwar ein Verlust in Höhe des Rentenbarwerts eintritt, [3] der aber, da der Wegfall des Rentenstammrechts im privaten Vermö-

---

1) Abschn. 115 Abs. 2 EStR 1975 unter Hinweis auf BFH v. 17.5.1972, I R 126/70, BStBl. 1972, II S. 621

HORST, H.: Betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit, Bemerkenswerte BFH-Rechtsprechung über den Verlustausgleich, DStR 1973, S. 176

2) BFH v. 22.6.1962 VI 49/61 S BStBl. 1962, III S. 386

Erlaß des BdF v. 11.8.1976 IV B 2 - S 2225 - 80/76 BStBl. 1976, I S. 418, Betr.: Anwendung des § 10 d EStG

3) VOGEL, H.: Nochmals: Betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit - Zum Problem des vorzeitigen Wegfalls des Rentenrechts, DStR 1973, S. 453

gensbereich liegt, keine steuerliche Berücksichtigung finden kann.

Bei der Familienpersonengesellschaft (Kinder) entfällt durch den Tod des Vaters der Passivposten mit der Folge der Auslösung eines laufenden Gewinns.

c. GEWINN- UND UMSATZBETEILIGUNG

Wünscht der Vater, der seine Kinder als Unternehmensnachfolger einsetzt, sein Veräußerungsentgelt in Form von Umsatz- und Gewinnbeteiligung, kann der Veräußerungsgewinn kaum festgestellt werden, da die Bezahlung des Kaufpreises vom künftigen Erfolg des Unternehmens abhängig ist. Die jährlichen Gewinnanteile sind als nachträgliche Einkünfte mit dem normalen Tarif zu versteuern, aber erst dann, wenn die Summe aller Gewinnanteile das Kapitalkonto des Veräußerers im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigt. [1] Der Vater hat jedoch auch bei der Gewinn- und Umsatzbeteiligung - wie bei der Leib- und Zeitrente - das Wahlrecht, [2] wenn die Gewinn- und Umsatzbeteiligung bewertbar ist, die sofortige Besteuerung zu verlangen.

Da für die Familienpersonengesellschaft (Kinder) der Wert der Verpflichtung durch die unbekannten Gewinnanteile schwer zu ermitteln ist, sind die Wirtschaftsgüter nach Möglichkeit mit dem Teilwert zu aktivieren. Die Summe dieser Teilwerte ist als Gewinnbeteiligungs-

---

1) RFH v. 14.5.1930 VI A 706/28 RStBl. 1930, S. 580

2) BFH v. 2.2.1967 IV 264/64 BStBl. 1967, III S. 366
JANSEN, R. - WREDE, F.: Renten, Raten, Dauernde Lasten, 5 Aufl., Herne, Berlin 1974, S. 119

last zu passivieren. Die Rechtsprechung,[1] die jedoch die Schätzung des derivativen Firmenwerts in Zeiten mit schwankenden wirtschaftlichen Verhältnissen für unmöglich hält, verlangt für diese mehr subjektiv bewertbaren Wirtschaftsgüter eine allmähliche Aktivierung. Sollte sich ein niedrigerer Geschäftswert als zunächst angenommen herausstellen, werden die Kinder die Aufstockung des Firmenwerts unterlassen und die noch zu leistende Rentenzahlung gewinnmindernd absetzen.

Die Auffassung,[2] die Beträge aus der Beteiligung in steuerfreie Tilgungsbeträge und steuerpflichtige Zinsen aufzuteilen, stößt in der Literatur [3] auf erhebliche Kritik, denn der Kaufpreis sei in erster Linie wegen der ungewissen Höhe des Gewinns und des Umsatzes durch ein Wagnis und weniger durch eine Stundung bestimmt.

3. ZWECKMÄSSIGE ENTSCHEIDUNGEN DES UNTERNEHMERS

a. RICHTIGE WAHL DES ZEITPUNKTS FÜR DIE UNTERNEHMENSNACHFOLGE

Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung ist der Zeitpunkt, in welchem das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird. [4] Liegt der Vertragsabschluß zeitlich von der

---

1) RFH v. 1.2.1933 VI A 945/31 RStBl. 1933, S. 479

2) RFH v. 15.5.1930 VI A 1291/29 RStBl. 1930, S. 674
KRAH, R.: Firmenwertaktivierung bei Kaufpreisrenten FR 1970, S. 170 - 171 (171)

3) HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975, Losebl. Lfg. 114, Sept. 1975, § 16 Anm. 225 EStG

4) HERRMANN, C. u.a.: a.a.O. 3) § 16 Anm. 245 EStG

Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Betriebsvermögen getrennt, so ist er ohne steuerliche Auswirkungen. Die steuerliche Belastung durch den Veräußerungsgewinn kann aber bei richtiger Wahl des Zeitpunkts der Veräußerung erheblich gemindert werden. Hat der Vater z.B. im Jahre 1976 einen hohen Gewinn, der 1977 nicht mehr zu erwarten ist, wird er das wirtschaftliche Eigentum erst am 1.1.1977 übertragen. Hat er dagegen 1976 Verluste erlitten, so kann es vorteilhaft sein, das Eigentum am Betriebsvermögen schon zum 31.12.1976 zu übertragen.

b. AUSHÖHLUNG DES GESCHÄFTSWERTS

Der entgeltlich erworbene (derivative) Geschäftswert, der gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Gegensatz zu § 153 Abs. 5 AktG zu den nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern gehört, gewährt wenig Steuergestaltungsmöglichkeiten. Teilwertabschreibungen, die grundsätzlich zulässig sind, werden von der Rechtsprechung nur selten zugelassen. Der Unternehmer kann nur versuchen, die Restgröße (Geschäftswert) des Veräußerungspreises so gering wie möglich zu halten, indem er die abnutzbaren materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter so hoch wie möglich ansetzt.

In der Regierungsvorlage vom 8.1.1974 [1] wurde eine Abschreibung von 10 v.H. jährlich auf den Geschäftswert - der erworbene verflüchtigt sich und an seine Stelle tritt ein originärer - mit der Begründung vorgeschlagen, es solle eine Gleichbehandlung des selbst geschaffenen und des nach Betriebsübernahme erneuerten Geschäfts- und Firmenwerts stattfinden. Meyer-Arndt meint hierzu:

1) Regierungsvorlage v. 8.1.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 261

"Wenn das zur Gleichbehandlung erforderlich ist, was hindert die Bundesregierung daran, diese Auffassung unter Verwendung des Auslegungsgesichtspunkts Gleichmäßigkeit der Besteuerung schon de lege lata zu vertreten?" [1]

Von dem Geschäftswert ist der sog. Praxiswert bei Angehörigen der freien Berufe zu unterscheiden. Da er allein auf dem Vertrauensverhältnis des Vaters basiert, wird er sich nach der Praxisübertragung schnell verflüchtigen und von den Kindern neu gebildet werden müssen. Der Erwerber der Praxis hat also deshalb das Recht, gem. § 7 Abs. 1 EStG den derivativen Praxiswert abzuschreiben.

c. VERBLEIBEN IN DER ZONE DER FREIGRENZEN UND FREIBETRÄGE

Der Unternehmer kann den Veräußerungsgewinn durch Entnahmen so regulieren, daß ihm der Freibetrag voll gewährt werden kann. Er muß jedoch bei der Gestaltung beachten, daß die Entnahmen nur mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG erfolgen können.

d. ZUORDNUNG DES BETRIEBSVERMÖGENS ZUM PRIVATVERMÖGEN

Um bei der Veräußerung die Steuerbelastung so gering wie möglich zu halten, wird der Unternehmer die Wirtschaftsgüter, die sowohl dem Betriebs- als auch dem Privatvermögen zugeordnet werden können, frühzeitig dem Privatvermögen zuordnen, damit keine Steuerumgehung vermutet werden kann.

---

1) MEYER-ARNDT, L.: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Geschäftsveräußerung, StbJb. 1974/75, S. 351 - 376 (353)

e. ABGABE EINER BETRIEBSAUFGABEERKLÄRUNG UNTER VORBEHALT

Der Unternehmer kann seinen Verkauf unter der auflösenden Bedingung i.S. des § 4 Abs. 1 StAnpG (§ 175 Nr. 2 AO 1977) vornehmen, daß der Kaufvertrag seine Wirksamkeit verliert, wenn bis zu einem bestimmten Zeitpunkt keine Entscheidung ergangen ist, die für den Veräußerungsgewinn die Vergünstigung nach den §§ 16 und 34 EStG bejaht. Der BFH sieht in dieser Vereinbarung keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung mit der Begründung, daß es dem Unternehmer gestattet sein muß, die endgültige Wirksamkeit seines Vertrages von der ungewissen steuerlichen Auswirkung abhängig zu machen. [1)]

II. ÜBERTRAGUNG DES BETRIEBES ODER MITUNTERNEHMERANTEILS OHNE ANGEMESSENE GEGENLEISTUNG

1. ERMITTLUNG DER STEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DER EINZELNEN GEGENLEISTUNGSFORMEN

a. BETRIEBLICHE VERSORGUNGSRENTE

Die Höhe der betrieblichen Versorgungsrente ist nicht nach dem Grundsatz von Leistung und Gegenleistung bestimmt. Der Vater soll die Rente nicht als Entgelt für die Überlassung der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Unternehmensnachfolge erhalten (betriebliche Veräußerungsrente) oder zur Deckung seines Lebensunterhalts (private Versorgungsrente), sondern er soll durch sie an den zukünftigen Erträgen des Unternehmens, für die er früher die Grundlage geschaffen hat, angemessen, [2)]

1) BFH v. 24.8.1961 IV 352/59 U BStBl. 1962, III S. 112
2) BFH v. 3.7.1964 VI 346/62 U BStBl. 1964, III S. 548

d. h. nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens, [1] teilhaben. Bei der Feststellung von Steuerersparnissen wird der Unternehmer einen gemischten Vertrag abschließen, in dem er neben der betrieblichen Versorgungsrente eine Barabfindung für das Betriebsvermögen vereinbart. Übersteigt die Barabfindung das Kapitalkonto des Vaters, erzielt er einen Veräußerungsgewinn nach §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG, der gem. §§ 16 und 34 EStG versteuert werden kann. Die neben der Barabfindung gezahlten betrieblichen Versorgungsrenten sind für den Vater nachträgliche Einnahmen gem. §§ 13, 15, 18 i.V.m. § 24 Ziff. 2 EStG. Ist nur eine betriebliche Versorgungsrente vereinbart, kommt ein erfolgsneutraler Kapitalrückfluß nicht in Frage. [2] Diese Entscheidung, die in der Literatur nicht nur Befürworter, [3] sondern auch Gegner [4] gefunden hat, ist für den Unternehmer unumgänglich. Der Vater hat also seine betriebliche Versorgungsrente von der ersten Zahlung an nach §§ 13, 15, 18 EStG i.V.m. § 24 Ziff. 2 EStG zu versteuern.

---

1) SAUER, O.: Kann die Rente, die eine Familienpersonengesellschaft an einen ausscheidenden Familienangehörigen zahlt, eine betriebliche Versorgungsrente sein? StBp 1971, S. 15 - 16 (15)

2) BFH v. 12.5.1966 IV 80/62 BStBl. 1966, III S. 597

3) SCHWARZ, H.J.: Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, DStR 1974, S. 129 - 130 (130)

HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln 1950/1975, Losebl. Lfg. 100, Nov. 1972, § 5 Anm. 61 (14) EStG

4) BLÜMICH, W. - FALK, L.: Einkommensteuergesetz, Band II, 9. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1964, § 16 Anm. 7 b,
"Die Besteuerung kommt erst in Betracht, wenn die einzelnen Zahlungen das Kapitalkonto im Zeitpunkt der Veräußerung übersteigen."

Für die Familienpersonengesellschaft liegt, wenn die Barabfindung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, ein entgeltlicher Erwerb des Betriebes vor. Die erworbenen Wirtschaftsgüter sind nach § 6 Abs. 1 Ziff. 7 EStG mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die darüber hinaus geleisteten Versorgungsrenten sind laufende Betriebsausgaben. Wird keine Barabfindung gewährt, sondern nur eine betriebliche Versorgungsrente, liegt ein Erwerb i.S. des § 7 Abs. 1 EStDV vor, mit der Folge, daß die Familienpersonengesellschaft die Buchwerte des Vaters fortführen muß. Die Rentenzahlungen kann sie ohne Verrechnung mit dem Kapitalkonto als laufende Betriebsausgaben abziehen. Eine Passivierung der Rentenverpflichtung ist nach ständiger Rechtsprechung [1] nicht zulässig.

b. PRIVATE VERSORGUNGSRENTE

Sollte es den Beteiligten (Vater - Kinder) nicht gelingen, die von der Rechtsprechung geforderten Nachweise für die betriebliche Versorgungsrente - eine früher vom Vater geschaffene Grundlage für seine Teilhabe an den zukünftigen Erträgen - zu erbringen, so wird unterstellt, [2] daß der Vertrag auf Grund außerbetrieblicher Erwägungen, nämlich persönlicher Bedürfnisse des Berechtigten zustande gekommen ist, und damit eine private Versorgungsrente beinhalte.

---

1) BFH v. 14.12.1965 IV 96/65 BStBl. 1966, III S. 192
BFH v. 8. 2.1966 VI 204/64 BStBl. 1966, III S. 246
BFH v. 12. 5.1966 IV 80/62 BStBl. 1966, III S. 597

2) BFH v. 2. 2.1956 IV 217/54 BStBl. 1956, III S. 88
BFH v. 8.10.1957 I 347/56 U BStBl. 1957, III S. 440
BFH v. 16. 6.1959 I 141/58 U BStBl. 1962, III S. 271

Die Rentenbezüge in Form von Leibrenten (Zeitrenten kommen nur selten vor) sind bei dem Vater nach § 22 Ziff. 1 a EStG mit dem Ertragsanteil anzusetzen. Bei den Kindern ist der Ertragsanteil als Sonderausgabe nach § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG abzugsfähig. Die Familienpersonengesellschaft hat die Buchwerte des Veräußerers, bei dem es sich bürgerlich-rechtlich um eine Schenkung mit Auflage (Rentenzahlung) handelt, nach § 7 Abs. 1 EStDV fortzuführen.

c. UNTERHALTSRENTE

Überwiegt bei einer privaten Rente an unterhaltsberechtigte Personen unter Berücksichtigung der Gegenleistung der Unterhaltscharakter, so liegt eine nach § 12 Ziff. 2 EStG nicht abzugsfähige Unterhaltsrente beim Rentenverpflichteten und eine nicht steuerpflichtige beim Rentenberechtigten vor. Der BFH [1] sieht den wesentlichen Anhaltspunkt für das Überwiegen im allgemeinen darin, daß der Wert der Gegenleistung (des übertragenen Vermögens) bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Wertes der Rentenverpflichtung ausmacht.

2. ZWECKMÄSSIGE ENTSCHEIDUNG DES UNTERNEHMERS

Da in den meisten Fällen die Rentenverpflichteten (Kinder) gegenüber dem Rentenberechtigten (Vater) die Besserverdienenden sind, aber ihre an den Vater gezahlten privaten Versorgungsrenten nur mit dem Ertragsanteil als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG) und ihre gezahlten Unterhaltsrenten gar nicht steuerlich

1) BFH v. 23.1.1964 IV 8/62 U BStBl. 1964, III S. 42

berücksichtigen können (§ 12 Ziff. 2 EStG), werden sie versuchen, die durch die Rechtsprechung für die betrieblichen Versorgungsrenten geforderten Voraussetzungen, nämlich die früher für den Betrieb getätigten Leistungen, die die Grundlage für die jetzigen Einkünfte des Vaters bilden, nachzuweisen, um dann die gesamten Rentenzahlungen als Betriebsausgaben abziehen zu können.

In der neueren Rechtsprechung [1] wird herausgestellt, daß die betriebliche Versorgungsrente eine Vergütung für die vom Rentenberechtigten erbrachten Dienstleistungen sei. Nissen [2] meint hierzu, daß damit der Bereich der betrieblichen Versorgungsrenten im wesentlichen auf Betriebspensionen an ehemalige Arbeitnehmer beschränkt sei. Sollte sich diese scharfe Abgrenzung in der Rechtsprechung endgültig durchsetzen - bisher hatte der BFH z.B. bei der Übertragung des Gewerbebetriebes der Tante an den Neffen gegen Zahlung einer monatlichen Rente eine Versorgungsrente angenommen [3] - wäre für die Familienpersonengesellschaft die Steuereinsparungsmöglichkeit - die Rentenzahlungen als Betriebsausgaben abzuziehen - nicht mehr gegeben.

---

1) BFH v. 6.3.1975 IV R 191/71 BStBl. 1975, II S. 600

2) NISSEN, K.H.: BFH-Entscheidungen: Übertragung eines Gesellschaftsanteils an Kinder wegen Zusage einer lebenslänglichen Versorgung, RWP, Steuerrecht, 1975, S. 606

3) BFH v. 30.7.1959 IV 265/58 U BStBl. 1959, III S. 406

III. ÜBERTRAGUNG DES BETRIEBES ODER MITUNTERNEHMERANTEILS OHNE GEGENLEISTUNG

1. ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUERLICHE GESTALTUNGSMASSNAHMEN

a. FREIBETRÄGE UND PROGRESSIONSMINDERUNG

Unentgeltliche Übertragungen der Betriebe oder Mitunternehmeranteile, die Erwerbe von Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 ErbStG) sein können, unterliegen der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, die über das Privatvermögen der Familienpersonengesellschafter das Familienunternehmen erheblich belasten. Um diese Belastung so gering wie möglich zu halten, wird der Unternehmer die Auswirkungen jeder einzelnen Gestaltungsmaßnahme berechnen. Welches Einsparungsergebnis er allein durch die richtige Verteilung des Betriebsvermögens in Bezug auf die Freibeträge und Progressionsminderung evtl. durch Zwischenschaltung einer Person erreichen kann, zeigt folgendes Beispiel:
Ein Vater - es besteht Gütertrennung, bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft gilt gem. § 7 Abs. 4 ErbStG auch die Bereicherung des Ehegatten als Schenkung - setzt seine Ehefrau und seine zwei Söhne, die beide das 27. Lebensjahr vollendet haben, zu je einem Drittel seines Betriebsvermögens (690 000,-- DM) als Erben ein.

Ehefrau	230 000,-- DM	
./.	230 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
	0,-- DM	
Söhne je:	230 000,-- DM	
./.	90 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
	120 000,-- DM	zu 4,5 v.H. = 5 400,-- DM

Erbschaftsteuer insgesamt 10 800,-- DM

Der Vater würde das gleiche Ergebnis in Bezug auf die Verteilung seines Betriebsvermögens erreichen, wenn er sein Betriebsvermögen wie folgt vererben würde:

Ehefrau	410 000,-- DM	
./.	250 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG
./.	160 000,-- DM	Versorgungsfreibetrag § 17 Abs. 1 ErbStG
	0,-- DM	
Söhne je	140 000,-- DM	
./.	90 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
	50 000,-- DM	zu 3 v.H. = 1 500,-- DM

Erbschaftsteuer insgesamt 3 000,-- DM

Die Mutter schenkt an jeden Sohn 90 000,-- DM erbschaftsteuerfrei weiter. Damit hätte jeder Beteiligte, wie der Vater es wünschte, 230 000,-- DM bekommen,

Ehefrau	410 000,-- DM	vom Ehemann
./.	90 000,-- DM	an Sohn I
./.	90 000,-- DM	an Sohn II
	230 000,-- DM	
Söhne je	140 000,-- DM	(vom Vater)
	90 000,-- DM	(von der Mutter)
	230 000,-- DM	

im zweiten Fall mit einer Steuerersparnis von 7 800,-- DM

Der Unternehmer darf seine Ehefrau jedoch nicht zur Weiterschenkung verpflichten, denn lt. BFH-Entscheidung [1] wird für die steuerliche Anerkennung der Schenkung zur Bedingung gemacht, daß sie auf dem freien Willen der

1) BFH v. 14.3.1962 II 218/59 U BStBl. 1962, III S. 206

Ehefrau beruht. Ein Gestaltungsmißbrauch könne nicht unterstellt werden, denn aus familiären Gründen bestehe ein berechtigtes Interesse daran, daß auch die Mutter selbst ihren Kindern etwas schenke.

Einen weiteren Vorteil hat der Vater durch die Begrenzung der Erbschaft an seine Söhne auf 140 000,-- DM erreicht, da er damit der Progression entgegenwirkte, denn die Grenze des geringsten Steuersatzes der Steuerklasse I (§ 19 ErbStG) liegt bei einschließlich 50 000,-- DM

b. BERÜCKSICHTIGUNG FRÜHERER ERWERBE

Hätte der Vater von dem Zehnjahresturnus - gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG werden nur die Schenkungen innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet - der erneuten zulässigen Inanspruchnahme der Freibeträge Gebrauch gemacht, auf diesen Fall bezogen, seinen Söhnen, die jetzt zu versteuernden je 50 000,-- DM bereits zehn Jahre vor seinem Tode geschenkt, wären auch die 3 000,-- DM Erbschaftsteuer nicht angefallen. Der Unternehmer muß bei seinen Schenkungen aber beachten, daß er die evtl. negativen Schenkungen - sie ergeben sich immer wieder aus Grundstücksschenkungen mit Belastungsübernahmen, da der Einheitswert per 1.1.1964 zzgl. 40 v.H. Zuschlag noch unter dem Verkehrswert liegt, der die Grundlage für die Belastungen bildet - mit gleichzeitigen positiven ausgleicht, denn nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG werden Erwerbe, für die sich nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen kein positiver Wert ergibt, nicht berücksichtigt.

Kapp [1] kritisiert diese Gesetzesvorschrift, da sie mit dem Sinn und Zweck der Zusammenrechnungsvorschrift in Widerspruch stehe. Wenn es beim Einmalanfall zulässig sei, positive und negative Werte zu saldieren, dürfte dies beim zeitlichen Auseinanderliegen der Anfälle nicht ausgeschlossen werden.

c. VOR- UND NACHERBSCHAFT

Wäre im Testament des Vaters eine Vor- und Nacherbschaft-erbschaftsteuerlich gilt der Vorerbe als Erbe (§ 6 ErbStG) und der Erwerb des Nacherben als von Vorerben stammend (§ 6 Abs. 2 ErbStG) - bestimmt worden, würde die steuerliche Belastung, selbst, wenn die Ehegatten im Güterstand der Zugewinngemeinschaft leben, und das Vorerbe der Ehefrau wegen eines Zugewinnausgleichs steuerfrei bliebe, erheblich sein.

Ehefrau		690 000,-- DM	
	./.	190 000,-- DM	Zugewinnausgleich § 5 Abs. 1 ErbStG (nicht mehr 1/4 des Steuerwerts des Nachlasses nach § 6 Abs. 1 ErbStG a.F., sondern fiktive Ausgleichsforderung wie bei güterrechtlicher Abwicklung, höchstens zum Steuerwert)
	./.	250 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 ErbStG
	./.	250 000,-- DM	Versorgungsfreibetrag § 17 Abs. 1 ErbStG
		0,-- DM	
Sohn je		345 000,-- DM	
	./.	90 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
		255 000,-- DM	zu 6,5 v.H. = 16 575,-- DM

Erbschaftsteuer insgesamt 33 150,-- DM

---

1) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl. 1974/75, Köln, Losebl. Lfg. 9, Juli 1976, § 14 Rz 28

Das steuerliche Ergebnis würde gleich sein (33 150.-- DM), wenn der Vater das Betriebsvermögen direkt an die Söhne vererbt hätte, denn eine Vorerbschaft in der gleichen Steuerklasse bringt keine Steuerersparnis. Sie erzielt sie aber dann, wenn das Betriebsvermögen auf Steuerpflichtige einer ungünstigeren Steuerklasse übertragen werden soll.

Beispiel: Der Unternehmer überträgt sein Betriebsvermögen auf seine beiden Enkel

mit Zwischenschaltung seiner Söhne:

Sohn je 345 000,-- DM
./. 90 000,-- DM Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
255 000,-- DM zu 6,5 v.H. = 16 575,-- DM x 2
= 33 150,-- DM

690 000,-- DM
./. 33 150,-- DM
656 850,-- DM

Enkel je 328 425,-- DM
./. 90 000,-- DM Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
238 425,-- DM zu 6 v.H. = 14 305,50 DM x 2
= 28 611,-- DM

Erbschaftsteuer insg. = 61 761,-- DM

ohne Zwischenschaltung seiner Söhne:

Enkel je 345 000,-- DM
./. 50 000,-- DM Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG
295 000,-- DM zu 13 v.H. = 38 350,-- DM x 2
= 76 700,-- DM

Durch die Zwischenschaltung der Söhne erreichen die Familienpersonengesellschafter, selbst ohne Berücksichtigung des § 27 Abs. 1 ErbStG einen Erbschaftsteuervorteil von 14 939,-- DM. Nach § 27 ErbStG besteht sogar noch die Möglichkeit, daß die Steuer beim Übergang des gleichen Vermögens innerhalb der Steuerklasse I oder II auf Personen dieser Steuerklassen zwischen 10 und 50 v.H. ermäßigt wird, wenn das Vermögen beim Vorerben der Besteuerung unterlag und zwischen den beiden Zeitpunkten der Entstehung der Steuer nicht mehr als zehn Jahre liegen. Der Unternehmer wird aber berücksichtigen, daß der Vorerbe während der Dauer der Vorerbschaft der Vermögensteuer unterliegt, was sich dann ungünstig auswirkt, wenn die Vermögensteuerfreibeträge beim Vorerben im Gegensatz zum Nacherben bereits voll ausgeschöpft werden. Weiterhin wird er beachten, daß, wenn sein Sohn (Vorerbe) vor seinem Tode das Vermögen an seinen Enkel (Nacherbe) abgibt, es sich gem. § 7 Abs. 1 Nr. 7 ErbStG um eine Schenkung unter Lebenden handelt, die nicht zu einer Steuerermäßigung nach § 27 ErbStG berechtigt.

d. NIESSBRAUCHS- UND RENTENBELASTUNG

Seit dem 1.1.1974 sind die steuerlichen Vorteile, die durch den Abzug des kapitalisierten Nießbrauchs- oder Rentenrechts vom Erwerb gegeben waren, durch den § 25 Abs. 1 ErbStG beseitigt worden. In der Literatur ist diese Vorschrift sehr umstritten. Während Schulze zur Wiesche [1] und Diedenhofen [2] sie bejahen, da die

---

1) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Der Nießbrauch im neuen Erbschaftsteuerrecht, DB 1974, S. 1187 - 1189 (1187)

2) DIEDENHOFEN, H.: Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-Reformgesetz, DB 1974, S. 793 - 797 (796)

bis dahin auf legalem Wege zu erzielende Steuerersparnis nicht im Sinne der Steuergerechtigkeit lag - der Erwerber erreichte bei einer Sofortversteuerung oft völlige Steuerfreiheit -, hält Petzold [1] sie für eine Spezialvorschrift, die das allgemeine Nettowertprinzip verdrängt. Kapp [2] stellt den § 25 Abs. 1 b ErbStG als einen klaren Verstoß gegen das Bereicherungsprinzip (§§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG) dar und hält ihn für verfassungswidrig. Troll [3] ist der Meinung, § 25 ErbStG solle erst dann Anwendung finden, wenn der Abzug der Nutzungs- und Rentenlast bereits berücksichtigt worden sei, denn § 25 ErbStG stehe in dem Unterabschnitt Steuerfestsetzung und Erhebung, während nach den §§ 7 Abs. 1 Nr. 1 und 10 Abs. 1 und 5 ErbStG der Nettowert des Erwerbs maßgebend sei. Beinert [4] ist der Meinung, wenn der Gesetzgeber die Abziehbarkeit des Nießbrauchs hätte versagen wollen, hätte er die gesetzlichen Definitionen der Schenkungen unter Lebenden und der Erwerbe von Todes wegen um den Kapitalwert des Nießbrauchs erweitert. Meilicke [5] trennt den gemischten Vertrag zwischen den Familienangehörigen in ein entgeltliches (Wert

---

1) PETZOLDT, R.: Zu Problematik und Auslegung des § 25 des Erbschaftsteuergesetzes, BB 1975, S. 35-42 (36)

2) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl. 1974/75, Losebl. Lfg. 8, Okt. 1975, § 25 Rz 11

3) TROLL, M.: Zur Problematik des § 25 Erbschaftsteuergesetz, DB 1974, S. 1783 - 1786 (1783)

4) BEINERT, J.: Wichtige erbschaftsteuerliche Überlegungen bei gesellschaftsrechtlichen und güterrechtlichen Gestaltungen vor und nach dem 31.12.1974, StbJb 1974/75, S. 189 - 228 (222 u. 223)

5) MEILICKE, H.: Entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte zwischen Familienmitgliedern in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, StbJb 1976/77, S. 289 - 310 (301)

der kapitalisierten Rente) und ein unentgeltliches Rechtsgeschäft. Er bemängelt, daß das entgeltliche einfach in ein unentgeltliches umfunktioniert worden sei.

Trotz der umfangreichen ablehnenden Haltung im Schrifttum wird der Unternehmer bis zu einer evtl. positiven Entscheidung (Abzugsfähigkeit) in der Rechtsprechung seine Maßnahmen so treffen, daß sie die Nichtabzugsfähigkeit des vorbehaltenen bzw. vermachten Nießbrauchs oder Rentenrechts berücksichtigen. Voraussetzung für die Anwendung des § 25 ErbStG ist jedoch, daß bei dem Erwerb von Todes wegen und der Schenkung i. S. des § 7 ErbStG "unter Berücksichtigung aller Belastungen immer noch eine Bereicherung des Erwerbers im zivilrechtlichen Sinne verbleibt." [1] Der Unternehmer, der das Recht hat, entweder die Aussetzung der Versteuerung bis zum Erlöschen der Belastung höchstens im Verhältnis zur Ertragsminderung oder die sofortige Versteuerung ohne Berücksichtigung der Belastung zu beantragen, wobei die Steuer, die auf die Belastung entfällt, bis zum Erlöschen der Belastung gestundet werden kann, wird vor seiner Entscheidung die steuerlichen Auswirkungen im einzelnen berechnen.

Beispiel:
Vater (60 Jahre) überträgt seinen beiden Söhnen sein Betriebsvermögen mit einem Steuerwert von 1 Million mit der Verpflichtung, ihm jährlich eine Rente von 50 000,-- DM zu zahlen. Jahresgewinn 100 000,-- DM.

---

1) Erbschaftsteuererlaß 1974 v. 20.12.1974, BStBl. 1975, I S. 42

Steuerliches Ergebnis bei Beantragung der Aussetzung der Versteuerung:
Die Hälfte der Erträge wird für die Rente in Anspruch genommen. Folge: Die Versteuerung der Hälfte des Betriebsvermögens erfolgt erst im Zeitpunkt des Erlöschens des Rentenrechts zu dem dann geltenden Steuerrecht. Die Hälfte des Vermögens ist sofort zu versteuern:

Je Sohn	250 000,-- DM	
./.	90 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
	160 000,-- DM	zu 5,5 v.H. = 8 800,-- DM
	beide Söhne insgesamt	= 17 600,-- DM

Steuerliches Ergebnis bei Beantragung der Sofortversteuerung:

Je Sohn	500 000,-- DM	
./.	90 000,-- DM	Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG
	410 000,-- DM	zu 7,5 v.H. = 30 750,-- DM
	beide Söhne insgesamt	= 61 500,-- DM
Je Sohn	410 000,-- DM	
./.	242 625,-- DM	1/2 v. 9,705 x 50 000,-- DM (§ 14 Abs. 1 BewG)
	167 375,-- DM	zu 5,5 v.H. = 9 205,-- DM
	beide Söhne insgesamt	= 18 410,-- DM

18 410,-- DM sind sofort zu zahlen und 43 090,-- DM bis zum Erlöschen der Belastung zinslos zu stunden.

Der Unternehmer wird die Versteuerungsart unter Berücksichtigung des zu erwartenden Steuerwerts des Vermögens beantragen, und zwar bei erheblicher Wertsteigerung

zwischen dem Erwerb und dem Fortfall der Belastung - insbesondere beim Grundvermögen die allmähliche Anpassung des Einheitswertes an den tatsächlichen Wert - die Sofortversteuerung.

Ein zweiter entscheidender Faktor für die Wahl der Versteuerungsart ist die voraussichtliche Zeitspanne (§ 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) bis zum Erlöschen des Rentenrechts. § 14 ErbStG spricht von anfallenden Vermögensvorteilen. Angefallen ist der Vermögensvorteil mit der Ausführung der Schenkung, die gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Entstehung der Steuer bewirkt, während bei der Aussetzung der Versteuerung nach § 9 Abs. 2 ErbStG der Wegfall der Belastung der Zeitpunkt für die Entstehung der Steuerschuld ist. Z. B. verschenkte der Vater 1976 seinen Anteil am gemeinsamen Betriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt an seinen Sohn. 1990 stirbt der Vater und hinterläßt dem Sohn weiteres Vermögen. Hier entsteht die Frage für den Unternehmer, ob die Überschreitung der Zehnjahresfrist bejaht wird, oder aus § 9 Abs. 2 ErbStG hergeleitet werden muß, daß eine Zusammenrechnung (Erbanfall und Wegfall der Belastung) zu erfolgen hat. Petzold [1] ist der Meinung, daß § 9 Abs. 2 ErbStG seinem Wortlaut nach nur das Entstehen der Steuerschuld, nicht aber den Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung und damit den Anfall des Vermögensvorteils hinausschiebe. Wenn sich die Steuerbelastungen bei Aussetzung und Stundung die Waage halten, wird der Unternehmer durch die Entscheidung für die Stundung dem Problem aus dem Wege gehen.

---

1) PETZOLD, R.: Die Zusammenrechnung mehrerer innerhalb von zehn Jahren erfolgender Erwerbe im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, BB 1976, S. 928 - 931 (931)

Bevor der Unternehmer sich überhaupt zum Nießbrauch entscheidet, wird er auch die steuerliche Mehr- oder Minderbelastung auf vermögensteuerlichem Sektor, nämlich durch Vergleich des Auswirkens des Kapitalwerts des Nießbrauchs beim Nießbraucher und des Abzugs dieses Werts beim Vermögen des Eigentümers berechnen (Evtl. Inanspruchnahme der Freibeträge beim Eigentümer und Nießbraucher). Auch das großzügige Urteil des BFH vom 24.3.1976,[1] in dem entschieden wurde, daß, falls sich ein Elternteil bei der Übertragung seines Betriebes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Kinder an dem mitübertragenen Grundbesitz den Nießbrauch vorbehält die Verpachtung an die Kinder in Ausübung des Nießbrauchs steuerlich anzuerkennen sei, wird er nicht unberücksichtigt lassen.

e. ÜBERGANG DES GESELLSCHAFTSANTEILS, DER DEN ABFINDUNGSANSPRUCH ÜBERSTEIGT

Durch die Vorschrift des § 7 Abs. 7 ErbStG, nach der als Schenkung auch die Differenz zwischen dem Steuerwert des Anteils - ermittelt nach § 12 ErbStG zur Zeit des Ausscheidens - und der Abfindungszahlung gilt, hat sich der Gesetzgeber von dem Wagnisurteil [2] - bei den Gesellschaftern seien die Risiken gleichmäßig verteilt, eine freigebige Zuwendung werde nicht angenommen, es fehle am Bereicherungswillen - gelöst. Troll[3] bezweifelte diese Urteilsbegründung bei Familiengesellschaf-

1) BFH v. 24.3.1976 I R 138/73 BStBl. 1976, II S. 537

2) BFH v. 15.5.1953 III 65/51 S BStBl. 1953, III S. 199

3) TROLL, M.: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, RWP, Steuerrecht, 1976, S. 625 - 630 (625)

tern, insbesondere bei Vater und Sohn, bei denen die Risiken im Hinblick auf das unterschiedliche Lebensalter sehr ungleichmäßig verteilt seien. Um diese durch Gestaltungsmaßnahmen (Gesellschaftsvertrag) erzielten Steuervorteile der Familiengesellschafter zu beseitigen, fügte der Gesetzgeber den § 7 Abs. 7 in das Erbschaftsteuergesetz 1974 ein. Nach der Entschließung der obersten Finanzbehörden kommt es auf die Absicht des ausscheidenden Gesellschafters, die verbleibenden Gesellschafter zu bereichern, nicht an.

Diese Neuregelung stößt in der Literatur auf erhebliche Kritik. Kapp [1] meint, es widerspreche den Grundsätzen des Erbschaftsteuerrechts, denn das Anwachsen des Anteils sei eine gesetzliche Folge des Handelsrechts, und der damit verbundene Übergang der stillen Reserven könne nicht als Schenkung behandelt werden. Der gleichen Meinung ist auch Schulze zur Wiesche, [2] er führt noch weiter aus, daß zwar bei Vertragsabschluß die Festlegung der Abfindungssumme unbedingt erforderlich sei, um Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, aber die Vermögensentwicklung nicht vorauszusehen sei, so daß § 7 ErbStG zu einer großen Rechtsunsicherheit führe und damit gegen den im Art. 2 GG garantierten Vertrauensschutz verstoße. V. Braunschweig [3] stellt dar, daß die Fiktion der Schenkung nicht nur das Erbschaftsteuerrecht mit dem Zivilrecht in Kon-

---

1) KAPP, R.: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl. 1974/75, Köln, Losebl. Lfg. 9, Juli 1976, § 7 Rz 197

2) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, DStR 1974, S. 698 - 701 (701)

3) V. BRAUNSCHWEIG, B.: Die Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes auf das Gesellschaftsrecht, BB 1974, S. 1357 - 1360, (1359)

flikt bringe, sondern auch mit dem Bilanzsteuerrecht, denn eine Abfindung unter dem Buchwert müsse beim ausscheidenden Gesellschafter zum Verlust führen und eine Abfindung über dem Buchwert zum Veräußerungsgewinn, während die verbleibenden Gesellschafter höhere Anschaffungskosten zu bilanzieren haben, die als Einlage zu behandeln seien. Tillmann [1] kommt zu dem Ergebnis, daß nach § 7 Abs. 7 ErbStG nur die objektive Bereicherung die Steuer auslöse, also Null- und Minuswerte - grundsätzlich müßte eine Negativschenkung (Abfindungsbetrag liegt über Steuerwert des Anteils) mit anderen Erwerben auszugleichen sein - ausscheiden. Daher sind zur Feststellung der objektiven Bereicherung trotz der Vorschrift des § 25 ErbStG die steuerlichen Kapitalwerte der Belastungen als Abfindungszahlung von dem Steuerwert des Gesellschaftsanteils abzugsfähig.

Beispiel:
Zwei Brüder bilden eine Familienpersonengesellschaft. Im Vertrag wird vereinbart, daß der ältere Bruder mit 60 Jahren gegen eine monatliche Rente von 1 000,-- DM seinen Anteil auf seinen jüngeren Bruder überträgt.

Steuerwert des übertragenen Anteils nach § 12 BewG	200 000,-- DM
./. Abfindungsanspruch 12 000,-- DM x 9,705 gem. § 14 BewG	116 460,-- DM
	83 540,-- DM
./. Freibetrag gem. § 16 ErbStG	10 000,-- DM
	73 540,-- DM

Steuerbelastung 12,5 v.H. = 9 192,50 DM

1) TILLMANN, B.: Schenkung- und Erbschaftsteuer bei der Gestaltung von Gesellschaftsverträgen, StKgR 1975, S. 309 - 349 (333)

2. EINKOMMENSTEUERLICHE GESTALTUNGSMASSNAHMEN

a. FORTFÜHRUNG DER BUCHWERTE

Bei der unentgeltlichen Überlassung des Betriebes oder des Anteils an der Familienpersonengesellschaft durch den Übergeber (Vater) treten die Übernehmer (Kinder) hinsichtlich des Betriebes in die Rechtsposition des Übergebers ein. [1] Beachtenswert ist für den Unternehmer, daß die persönliche Rechtsstellung des Vaters nur im Erbfall - nicht bei der Schenkung - mit übertragen wird, was bedeutet, daß der Verlust des Vaters nicht durch Rechtsgeschäft unter Lebenden auf seine Kinder übergehen kann, sondern nur durch Erbfall. [2]

Für die Bewertung des Betriebsvermögens findet der § 7 Abs. 1 EStDV Anwendung, nach dem die Buchwerte fortzuführen sind. [3] Dieser Ansicht des IV. Senats schloß sich auch der VIII. Senat [4] an, als bei der Übertragung eines Betriebes vom Vater auf den Sohn ein negatives Betriebsvermögen vorhanden war und bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils von der Mutter auf den Sohn ein negatives Kapitalkonto auf die Beteiligung entfiel. Der BFH [5] befaßte sich eingehend mit dem Problem der Buchwertfortführung. Es erschien ihm nicht abwegig, daß die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt

---

1) SAUER, O.: Unentgeltliche Betriebsübertragung, StBp 1974, S. 249 - 256 (251)
LITTMANN, E.: Zur Rechtsstellung des Erben in der Einkommensteuer, FR 1963, S. 26 - 30 (28)

2) Abschn. 115 (2) EStR 1975

3) BFH v. 23.4.1971 IV 201/65 BStBl. 1971, II S. 686

4) BFH v. 24.8.1972 VIII R 36/66 BStBl. 1973, II S. 111

5) BFH v. 21.5.1970 IV 344/64 BStBl. 1970, II S. 747

des Todes des Erblassers unter dem Gesichtspunkt der Betriebsaufgabe durch ihn erfolge. Doch die Rechtsprechung brachte keine Änderung, denn auf Grund der Nachfolge des Erben in das Vermögen des Erblassers als Ganzes sei auf vermögensrechtlichem Gebiet Erblasser und Erbe wie eine Person anzusehen, [1] so daß sich beim Erben die einkommensteuerliche Erfassung der stillen Reserven des ererbten Betriebsvermögens wie die Erfassung beim Erblasser selbst darstellt. Auch bei Wertausgleichszahlungen innerhalb einer angemessenen Frist an Geschwister, die nicht Mitunternehmer in der Familienpersonengesellschaft geworden sind, werden die Buchwerte fortgeführt, da es sich um außerbetriebliche (erbrechtliche) Vorgänge handelt, die keine Gewinnrealisierung auslösen. [2] Das Kind, das das Unternehmen fortführt, kann diese zusätzlichen Leistungen weder als Betriebsausgaben ausweisen, noch als Anschaffungskosten aktivieren. Das trifft auch für die Rentenzahlungen zu, die der Sohn z. B. auf Grund des Vermächtnisses des Vaters an die Mutter oder für die Zahlungen auf Grund des Nießbrauchsrechts an seinem Unternehmen an den Nießbraucher leistet. [3]

b. GEWINNREALISIERUNG

Da der Erbfall und die Erbauseinandersetzung im Steuerrecht als einheitlicher Vorgang [4] behandelt werden, wenn die Erbauseinandersetzung in angemessener Frist erfolgt und die Erbengemeinschaft nach außen nicht in

---

1) BFH v. 21.3.1969 VI R 208/67 BStBl. 1969, II S. 520
2) BFH v. 26.7.1963 VI 334/61 U BStBl. 1963, III S. 480
3) BFH v. 7.3.1974 IV R 232/71 BB 1974, S. 1054
4) BFH v. 17.2.1965 I 400/62 U BStBl. 1965, III S. 354

Erscheinung tritt, wird der Unternehmer bestrebt sein, diese Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Erbauseinandersetzung der Privatsphäre zugerechnet werden kann. Wird die Frist jedoch überschritten, werden auch die abzufindenden Erben Mitunternehmer der Familienpersonengesellschaft mit der Folge, daß sie die Abfindung als Veräußerungsgewinn zu versteuern haben. Aber auch bei Einhaltung der geforderten Frist kann eine gewinnrealisierende Entnahme erfolgen, wenn der Erblasser in seiner Teilungsanordnung ein Wirtschaftsgut, das zu seinem Betriebsvermögen gehört, einem Miterben zuweist, bei dem es Privatvermögen wird. Der BFH [1] entschied in einem solchen Fall, daß durch die Erbauseinandersetzung die Erbin (Tochter) das Grundstück zwar unmittelbar vom Erblasser (Vater) erhalte, aber noch mit der Eigenschaft des Betriebsvermögens behaftet, so daß die gewinnrealisierende Entnahme erst durch die Überführung des Grundstücks in das Privatvermögen der Erben erfolge und damit ihr der Entnahmegewinn zuzurechnen sei. Diese Entscheidung wird in der Literatur [2] erheblich kritisiert. Die Begründung des BFH, die Entnahme beruhe auf der Willensentscheidung der Erben, sei unrichtig, denn der weichende Erbe erhalte das Wirtschaftsgut auf Grund einer Anordnung des Erblassers. So erfülle er damit den Willen des Erblassers, dem die Entnahme zuzurechnen sei. Sollte der Unternehmer (Vater), der nur das BFH-Urteil seiner Entscheidung zugrunde legen darf, jedoch wegen seines geringen zu versteuernden Einkommens bestrebt sein, sich die Ent-

---

1) BFH v. 29.5.1969 IV R 238/66 BStBl. 1969, II S. 614

2) SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Sachwertabfindungen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung, DStR 1975, S. 147 - 154 (152)

nahme zuzurechnen, so wird er vor der Überlassung des Betriebes an die Kinder, das Wirtschaftsgut selbst entnehmen und dem Kind, das nicht Mitunternehmer in der Familienpersonengesellschaft werden soll, übergeben.

Anders verhält es sich, wenn der Vater (Gesellschafter einer OHG) durch Tod aus der Gesellschaft ausscheidet, ohne daß seine Erben lt. Gesellschaftsvertrag in seine Gesellschafterstellung nachrücken, denn damit verliert der Grundbesitz, den er der Gesellschaft pachtweise überlassen hat und als Sondervermögen in der Steuerbilanz führte, seine Eigenschaft als Betriebsvermögen und gilt als vom Erblasser entnommen. [1)]

Problematisch ist noch die Zurechnung des Veräußerungsgewinns, wenn die Kinder das unentgeltlich überlassene Unternehmen nicht fortführen wollen. Da in den meisten Fällen der Wille der Erben ausschlaggebend ist, der in der Rechtsprechung die Grundlage für die Zurechnung bildet, haben die Erben die steuerlichen Folgen zu tragen.

I. ÜBERFORDERUNG DES UNTERNEHMERS

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die ohne Zweifel das Fundament für die steuerliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaften bildet, zwingt den Unternehmer, vor jeder Entscheidung die Rechtsprechung eingehend zu studieren, "denn trotz der Zurückdrängung der früher zu ausgedehnten wirtschaftlichen Betrachtungsweise wirkt die Rechtsprechung des BFH noch immer

---

1) BFH v. 24.4.1975 IV R 115/73 BStBl. 1975, II S. 580

nicht selten unberechenbar." [1] Wenn auch in einigen neueren Urteilen zur Familienpersonengesellschaft in der Urteilsbegründung der Bezug auf § 1 StAnpG entfällt, so hat dies nur formale Bedeutung, [2] denn selbst, nachdem der § 1 Abs. 2 StAnpG nicht mehr in die AO 1977 übernommen wurde, bleibt die Berechtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als solche unbestritten, [3] denn im Einführungserlaß zur AO 1977 heißt es zu § 4 - Gesetz: "Bei der Auslegung von Steuergesetzen gelten wie bisher die allgemeinen Auslegungsregeln und damit auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, so wie sie ihren Niederschlag in der Rechtsprechung gefunden hat (vgl. BVerfG, BStBl. 1962 I S. 506)." [4] Obgleich der BFH [5] fordert, daß ihre Grenzen durch die Grundgedanken der Gesetze bestimmt und durch die Rechtsprechung festgelegt werden sollen, ist bei der Rechtsprechung zur Familienpersonengesellschaft zu erkennen, wie sie sich nicht selten vom formalen Recht loslöst und bei dem Unternehmer zu einer erheblichen Verunsicherung führt. Der Unternehmer wird versuchen, sie im Rahmen seiner unternehmerischen Entscheidungen so weit

---

1) HERRMANN, C. u.a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975, Losebl. Lfg. 105, Sept. 1973, § 2 Anm. 52 EStG

2) DORNBACH, E.G.: Die Bedeutung und Funktion der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" in der höchstrichterlichen Rechtsprechung - Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, DStR 1977, S. 3 - 13 (12)

3) BARSKE, K.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise NWB, 1976, Fach 2, S. 2937 - 2948 (2938)

SCHWARZ, G.: Die AO 1977, DStR 1976, S. 518 - 523 (522)

4) Einführungserlaß zur AO 1977, IV A 7 - S 0015 - 30/76, BStBl. 1976, I S. 576

5) BFH v. 17.5.1952 I 4/52 U BStBl. 1952, III S. 208

wie möglich - begrenzt durch den Grundsatz: "Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise außerhalb der Legalität" [1] - zu seinen Gunsten anzuwenden. Aber die Vielzahl der gerichtlichen Entscheidungen, die kontroversen Stellungnahmen im Schrifttum und die immer noch bestehenden Zweifelsfragen auf dem Gebiet der Familienpersonengesellschaften, bedingt durch die nur auf das Ertragssteuerrecht ohne Beachtung der Auswirkungen auf andere Steuerarten ausgerichtete Familienrechtsprechung, überfordern ihn bei seinen Dispositionen. Die Benachteiligung der Familienpersonengesellschaften durch die seit Jahren für sie schärfer werdende Steuerrechtsprechung gegenüber anderen Gesellschaften zeichnet sich deutlich ab. Der Unternehmer befürchtet daher mit Recht, daß er auf die Dauer der Tendenz des Gesetzgebers, die Familienpersonengesellschaften nach und nach auf dem Wege über die Besteuerung zum Erliegen zu bringen, durch Gestaltungsmaßnahmen nicht mehr begegnen kann.

---

1) TIPKE-KRUSE: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Köln 1965/75, Losebl. Lfg. 13, Juni 1970, § 1 StAnpG Anm. 45 - 47

A N H A N G

LITERATURVERZEICHNIS

BARSKE, K.: Einschränkungen der Bilanzbündeltheorie, NWB 1975, Fach 17 a, S. 549-554

-: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, NWB 1976, Fach 2 S. 2937 - 2948

BARTH, K.: Vermögensteuerliche Bewertung der GmbH-Anteile 1974/1975/1976, BB 1976, S. 182

-: Flucht in die GmbH nach der Körperschaftsteuerreform? BB 1976, S. 992 - 994

BAUMBACH, A. - DUDEN, K.: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 16. Aufl., München und Berlin 1968

BEINERT, J.: Wichtige erbschaftsteuerliche Überlegungen bei gesellschaftsrechtlichen und güterrechtlichen Gestaltungen vor und nach dem 31.12.1974, StbJb 1974/75, S. 189 - 228

BEISSE, H.: Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, FR 1973, S. 53 - 58

BIRKHOLZ, H.: "Die Bilanzbündeltheorie ist tot. Was nun? RWP 1976, Steuerrecht, S. 143 - 148

BLÜMICH, W. - FALK, L.: Einkommensteuergesetz, Band II, 9. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1964

BOERGEN, R.: Die Gesellschaftsteuerpflicht der dreistufigen GmbH & Co KG, DStR 1971, S. 688 - 691

BÖTTCHER, C.: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1966/67, S. 113 - 158

-: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1973/74, S. 117 - 162

-: Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen, StbJb 1974/75, S. 63 - 106

-: Grunderwerbsteuer bei Einbringung von Grundstücken in eine Familien-GmbH & Co, RWP 1975, Steuerrecht, S. 418

-: Aktuelle Fragen zum Handels- und Steuerrecht der Familienpersonengesellschaften, RWP 1975, Steuerrecht, S. 561 - 584

BÖTTCHER, C. - BEINERT, J.: Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München 1965

BÖTTCHER-BEINERT-HENNERKES: Schenkungsteuerliche Fragen um den "erhöhten"Gewinnanteil, der einem Familienangehörigen aus der Beteiligung am Familienunternehmen zufließt, RWP 1974, Steuerrecht, S. 259 - 261

-: GmbH & Co: Neue gesellschaftsteuerrechtliche Fragen, RWP 1974, Steuerrecht, S. 299 - 302

-: Die Behandlung einkommensteuerlich nicht anerkannter Beteiligungen von Familienangehörigen an Personengesellschaften für die Vermögensteuer, RWP 1976, Steuerrecht, S. 831 - 833

BRAUNSCHWEIG, v. B.: Die Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes auf das Gesellschaftsrecht, BB 1974, S. 1357 - 1360

BRÖNNER, H.: Die Besteuerung der Gesellschaften, 13. Aufl., Stuttgart 1974

BURSCHBERG, H.J.: Die Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften im Steuerrecht, DB 1968, S. 1038 - 1041

CARLE, D. - LAGEMANN, F.: Schenkungsteuerpflicht von Unterhaltsleistungen an vermögende Kinder, DStR 1976, S. 369 - 371

DIEDENHOFEN, H.: Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuer-Reformgesetz, DB 1974, S. 793 - 797

DÖLLERER, G.: Die Steuerbilanz der Personenhandelsgesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, S. 211 - 220

DORNBACH, E.G.: Die Bedeutung und Funktion der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" in der höchstrichterlichen Rechtsprechung - Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft, DStR 1977, S. 3 - 13

DURCHLAUB, W.: Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften, DStR 1972, S. 441 - 444

FAHRENKAMP, W.: Steuerrechtliche Bedeutung ausgewählter vormundschafts- und erbrechtlicher Fragen, DStR 1975, S. 535 - 543

FASOLD, R.W.: Die stille Gesellschaft mit der "eigenen" GmbH - eine attraktive Unternehmensform - GmbHR 1970, S. 155 - 160

FELIX, G. - STRECK, M.: Die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Angehörigen-GmbH & Co KG, DStR 1975, S. 244 - 249

-: Neues Ertragsteuerrecht der Mitunternehmerschaften, DStR 1976, S. 243 - 251

FLUME, W.: Die steuerrechtliche Beurteilung der Gewinnverteilung in Personengesellschaften bei schenkweise erfolgender Zuwendung einer Beteiligung (I), DStR 1973, S. 583 - 587

-: Die Gewinnverteilung in Personengesellschaften nach Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, DB 1973, S. 786 - 795

-: Die Steuerrechtsprechung zur Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften und die Legitimität der Rechtsprechung, StbJb 1976/77, S. 43 - 73

FRANK, D.: Möglichkeiten und Grenzen einer Einflußnahme auf die Erbschaftsteuerbelastung bei der Unternehmensnachfolge, FR 1969, S. 7 - 10

GLADE, A.: Zur Behandlung des Firmenwertes in der Ertragsteuerbilanz und nach dem Bewertungsgesetz, insbesondere Bewertungs- und Berechnungsmethoden, StbJb 1969/70, S. 287 - 324

GRIEGER, R.: Ausgewählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, StbJb 1966/67, S. 159 - 196

HERRMANN, C. u. a.: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 17. Aufl., Köln, 1950/1975, Losebl.

HEYDEN, D. v.d. - KÖRNER, W.: Bilanzsteuerrecht in der Praxis, 4. Aufl., Herne, Berlin 1973

HINTZEN, L.: Empfiehlt sich für mittelständische Personengesellschaften nach einer Körperschaftsteuerreform der Übergang in die GmbH? BB 1976, S. 506 - 508

HORST, H.: Betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit, bemerkenswerte BFH-Rechtsprechung über den Verlustausgleich, DStR 1973, S. 176

HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1.-6. Aufl., Köln 1971/74, Losebl.

HUECK, A.: Gesellschaftsrecht, 14. Aufl., München 1968

JANSEN, R. - WREDE, F.: Renten, Raten, Dauernde Lasten, 5. Aufl., Herne, Berlin 1974

KAPP, R.: Die Änderungen im Erbschaftsteuerrecht nach dem vorliegenden Regierungsentwurf, StbJb 1972/73, Köln 1973, S. 403 - 425

-: Kommentar zum Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 6. Aufl., Köln 1974/75, Losebl.

-: Das Verhältnis der Erbschaftsteuer (Bereicherungssteuer) zum bürgerlichen Recht, BB 1975, S. 933 - 937

KEUK, B.: Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, S. 74 - 89

KEUK-KNOBBE, B.: Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StKgR 1975, S. 197 - 220

-: Zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1975, S. 252 - 259

-: Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, BB 1976, S. 1120

KLAMROTH, S.: Zur Anerkennung von Verträgen zwischen Eltern und minderjährigen Kindern, BB 1975, S. 525 - 529

-: Zur Anwendbarkeit des Selbstkontrahierungsverbots auf Gesellschafterbeschlüsse über laufende Gesellschaftsangelegenheiten, BB 1975, S. 1452 - 1454

KLOTZ, W.: Milderung der Doppelbelastung durch Einkommensteuer und Erbschaftsteuer im Einkommensteuerreformgesetz, DStZ 1974, S. 347 - 350

KORN, K.: Das Grundstück bei der Besteuerung der Familienunternehmen 1972/73, Bonn, S. 87 - 137

KRAH, R.: Firmenwertaktivierung bei Kaufpreisrenten, FR 1970, S. 170 - 171

LANGE, I.: Personengesellschaften im Steuerrecht, Herne/Berlin, 1967

LITTMANN, E.: Zur Rechtsstellung des Erben in der Einkommensteuer, FR 1963, S. 26 - 30

-: Zur Gewerbesteuerpflicht der GmbH & Co KG, GmbHR 1966, S. 116 - 120

-: Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform - UmwStG 1969 - (II), DStR 1969, S. 559 - 564

-: Erneut: Gewinnverteilung bei Familienkommanditgesellschaften in einkommensteuerlicher Sicht, Inf. 1973, Gruppe 1, S. 859 - 863

-: Das Einkommensteuerrecht, 11. Aufl. Stuttgart 1974

MÄRKLE, R.: Zur Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DStR 1973, S. 131 - 136

MEGOW, H. - MICHEL, Th.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1974

MEILICKE, H.: Entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte zwischen Familienmitgliedern in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, StbJb 1976/77, S. 289 - 310

MESSMER, K.: Die Bilanzbündeltheorie, StbJb 1972/73, S. 127 - 205

-: Ausgewählte Fragen aus der Besteuerung der Personengesellschaften, StKgR 1974, S. 281 - 310

MEYER-ARNDT, L.: Steuerliche Gestaltungsfreiheit der Geschäftsveräußerung, StbJb 1974/75, S. 351 - 376

MITTELBACH, R.: Geschäfts- und Praxisübertragungen, 2. Aufl., Ludwigshafen (Rhein) 1973, S. 256

-: Wert eines geschenkten Anteils an einer Kommanditgesellschaft, StWK, Gruppe 4, S. 2443

-: Beteiligung von Angehörigen an bestehenden Personengesellschaften, DStR 1975, S. 359 - 366

-: Zweifelsfragen bei der Beteiligung als stiller Gesellschafter, DStR 1976, S. 123 - 125

MÜLLER, L.: Grundzüge des Neuen Erbschafsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, DStR 1974, S. 363 - 372

NISSEN, K.H.: BFH-Entscheidungen, RWP 1975, Steuerrecht, S. 429 - 448

-: Übertragung eines Gesellschaftsanteils an Kinder wegen Zusage eines lebenslänglichen Versorgung, RWP 1975, Steuerrecht, S. 606

PALANDT, O.: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 36. Aufl., München 1977

PAULICK, H.: Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1975, S. 564 - 577

PETER, K.: Neuzeitliche Gesellschaftsverträge und Unternehmensformen, Herne, Berlin 1970

PETER, K. - PETER, K.F.: Auswirkungen des Erbschaftsteuergesetzes 1974 auf das Gesellschaftsrecht, NWB, Fach 10, S. 337 - 342

PETZOLDT, R.: Zu Problematik und Auslegung des § 25 des Erbschaftsteuergesetzes, BB 1975, S. 35 - 42

-: Zur Erbschaftsteuerbefreiung bei Vermögensrückfall an Eltern und Voreltern, BB 1975, S. 964 - 965

-: Die Zusammenrechnung mehrerer innerhalb von zehn Jahren erfolgender Erwerbe im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, BB 1976, S. 928 - 931

RICHTER, H.: Auswirkung des § 6 b EStG auf die Regelungen des § 16 Abs. 4 und 5 EStG, DStR 1973, S. 746 - 747

-: Besteuerung der Sondervergütungen der Gesellschafter, StWK, Gruppe 4, S. 2735 - 2740

RISSE, H.: Zur Ergänzungspflegschaft bei Familiengesellschaften, BB 1973, S. 690

ROSENAU, H.: Unentgeltliche Übertragung von Vermögensteilen auf Minderjährige, 3. Aufl., Berlin 1974

SAUER, O.: Kann die Rente, die eine Familienpersonengesellschaft an einen ausscheidenden Familienangehörigen zahlt, eine betriebliche Versorgungsrente sein? StBp 1971, S. 15 - 16

-: Methoden zur Berechnung des Gesellschaftswerts, NSt Nr. 24/1973, S. 13 - 22

-: Unentgeltliche Betriebsübertragung, StBp 1974, S. 249 - 256

-: Aufteilung des gem. § 16 Abs. 4 EStG steuerfreien Betrages bei Teilbetriebsveräußerungen, FR 1975, S. 420 - 424

SCHWARZ, H.J.: Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, DStR 1974, S. 129 - 130

SCHWARZ, G.: Die AO 1977, DStR 1976, S. 518 - 523

SCHMIDT, L.: Die angemessene Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften im Licht der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. In: Recht und Besteuerung der Familienunternehmen 1973/1974, Bonn 1974

-: Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften (II), FR 1974, S. 529 - 536

-: Grundsatzurteil zur einkommensteuerlichen Beurteilung der Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, FR 1975, S. 226 - 228

-: "Väter und Söhne" Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung zwischen Eltern und Kindern, StbJb 1975/76, S. 149 - 233

-: Grundsatzurteil: Rückstellung für eine Witwenrente, die eine KG dem Ehemann einer Gesellschafterin zugesagt hat, (BFH v. 29.1.1976 - IV R 42/73) FR 1976, S. 227 - 229

-: Ergänzungspflegschaft für Minderjährige als Kommanditisten einer Familien-KG, NSt. 3/1976, S. 27 - 32

SCHULTZE, W.: Grunderwerbsteuer-Kommentar, 2. Aufl., Herne, Berlin 1967, Losebl.

SCHULZE ZUR WIESCHE, D.: Die Behandlung der thesaurierten Gewinne bei der GmbH & Co KG, DStR 1973, S. 265 - 269

-: Der Nießbrauch im neuen Erbschaftsteuerrecht, DB 1974, S. 1187 - 1189

-: Die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht von Zuwendungen im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, DStR 1974, S. 698 - 701

-: Sachwertabfindungen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung, DStR 1975, S. 147 - 154

SEITHEL, R.: Anwendung der Freibetragsregelung für Veräußerungsgewinne bei Bildung einer Reinvestitionsrücklage nach § 6 b EStG, DStR 1969, S. 749 - 750

SÖFFING, G.: Zur Abkehr der Rechtsprechung von der Bilanzbündeltheorie, StbJb 1976/77, S. 241 - 287

SUDHOFF, H.: Die GmbH & Co - StG, DB 1969, S. 2069 - 2074

-: Darf für einen minderjährigen Gesellschafter ein Ergänzungspfleger bestellt werden? DStR 1973, S. 593 - 598

STRECK, M.: Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Mitunternehmerschaften, FR 1973, S. 461 - 470

THIEL, R.: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb 1963/64 S. 161 - 206

TILLMANN, B.: Schenkung- und Erbschaftsteuer bei der Gestaltung von Gesellschaftsverträgen, StKgR 1975, S. 309 - 349

TIPKE, K. - KRUSE, H. W.: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Köln 1965/75, Losebl.

TIPKE, K.: Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1974

TROLL, M.: Ermäßigung der Einkommensteuer bei gleichzeitiger Belastung der Einkünfte mit Erbschaftsteuer, RWP 1974, Steuerrecht, S. 495 - 504

-: Zur Problematik des § 25 Erbschaftsteuergesetz, DB 1974, S. 1783 - 1786

-: Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, RWP 1976, Steuerrecht, S. 625 - 630

UELNER, A.: Aktuelle Fragen des Ertragsteuerrechts, StbJb 1975/76, S. 305 - 344

VOGEL, H.: Nochmals: Betriebliche Veräußerungsrenten auf Lebenszeit - Zum Problem des vorzeitigen Wegfalls des Rentenrechts, DStR 1973, S. 453

WALLIS, v.H.: Grundzüge und Tendenzen der Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung von Gesellschaften, StbJb 1973/74, S. 79 - 115

-: Grundfragen der Einkommenbesteuerung, FR 1975, S. 334 - 341

WEISSENBORN, H.U.: Die GmbH & Co KG - rechtliche und steuerliche Aspekte (I)-, DStR 1966, S. 244 - 246

WENDT, W.: Der steuerfreie Veräußerungsgewinn, DStR 1969, S. 142 - 143

WESTERMANN, H. u.a.: Handbuch der Personengesellschaften, 1. - 2. Aufl., Köln 1967/1975, III. Teil (Paulick, H.),Losebl.

WIDMANN, S. - MAYER, R.: Umwandlungsrecht - Kommentar, Bonn, Losebl.

WÖHE, G.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbband, 2. Aufl., Berlin, Frankfurt a.M. 1965

-: Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen, StKgR 1966, S. 33 - 51

-: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, 4. Aufl., München 1976

WOERNER, L.: Die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einkommensbesteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft, BB 1975, S. 645 - 647

-: Anforderung an die einkommensteuerliche Anerkennung eines Kommanditisten als Mitunternehmer, BB 1975, S. 1422 - 1424

WOLFF, G.: Zur Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1973, S. 95 - 96

-: Zur Diskussion um die steuerliche Beurteilung von Gewinnverteilungsvereinbarungen bei Familienpersonengesellschaften, WPg 1973, S. 428 - 432

WREDE, F.: Ausgewählte Fragen der Rentenbesteuerung, Inf. 1975, S. 145 - 151

URTEILE

RFH v. 23. 6.1922	II A 145/22	Slg Bd. 10, S. 22
RFH v. 14. 5.1930	VI A 706/28	RStBl. 1930, S. 580
RFH v. 15. 5.1930	VI A 1291/29	RStBl. 1930, S. 674
RFH v. 1. 2.1933	VI A 945/31	RStBl. 1933, S. 479
RFH v. 18. 2.1933	I A 422/30	RStBl. 1933, S. 375
RFH v. 12. 9.1933	VI A 652/33	RStBl. 1933, S. 1240
RFH v. 30. 9.1936	VI A 801/35	RStBl. 1936, S. 1099
RFH v. 4. 1.1939	VI 801/38	RStBl. 1939, S. 264
RFH v. 29. 4.1942	IV 101/42	RStBl. 1942, S. 497
BFH v. 22. 8.1951	IV 246/50 S	BStBl. 1951, III S. 181
BFH v. 17. 5.1952	I 4/52 U	BStBl. 1952, III S. 208
BFH v. 12. 1.1953	IV 365/52 U	BStBl. 1953, III S. 58
BFH v. 15. 5.1953	III 65/51 S	BStBl. 1953, III S. 199
BFH v. 20. 8.1954	I 130/53 U	BStBl. 1954, III S. 336
BFH v. 22.11.1955	I 139/54 S	BStBl. 1956, III S. 4
BFH v. 2. 2.1956	IV 217/54	BStBl. 1956, III S. 88
BFH v. 14. 2.1956	I 84/55 U	BStBl. 1956, III S. 103
BFH v. 22. 8.1957	IV 154/56	BStBl. 1954, III S. 352
BFH v. 8.10.1957	I 347/56 U	BStBl. 1957, III S. 440
BFH v. 26. 8.1958	I 116/58 U	BStBl. 1958, III S. 445
BFH v. 20. 1.1959	I 200/58 U	BStBl. 1959, III S. 192
BFH v. 29. 1.1959	III 71/58 U	BStBl. 1959, III S. 155
BFH v. 16. 6.1959	I 141/58 U	BStBl. 1962, III S. 271
BFH v. 30. 7.1959	IV 265/58 U	BStBl. 1959, III S. 406
BFH v. 7. 8.1959	VI 284/58 U	BStBl. 1959, III S. 463
BFH v. 2. 8.1960	I 229/59 S	BStBl. 1960, III S. 408
BFH v. 24. 8.1961	IV 352/59U	BStBl. 1962, III S. 112
BFH v. 23.11.1961	IV 98/60 S	BStBl. 1962, III S. 199
BFH v. 14. 3.1962	II 218/59 U	BStBl. 1962, III S. 206
BFH v. 20. 3.1962	I 39/61 U	BStBl. 1962, III S. 337

BFH v. 29. 3.1962	VI 105/61 U	BStBl. 1962, III S. 304
BFH v. 22. 6.1962	VI 49/61 S	BStBl. 1962, III S. 386
BFH v. 2.11.1962	VI 284/61 S	BStBl. 1963, III S. 96
BFH v. 22. 1.1963	I 242/62 U	BStBl. 1963, III S. 189
BFH v. 13. 2.1963	I 55/61 U	BStBl. 1963, III S. 84
BFH v. 1. 3.1963	VI 332/61 U	BStBl. 1963, III S. 211
BFH v. 10. 7.1963	II 109/60 U	BStBl. 1963, III S. 422
BFH v. 24. 7.1963	II 207/61 U	BStBl. 1963, III S. 442
BFH v. 26. 7.1963	VI 334/61 U	BStBl. 1963, III S. 480
BFH v. 20. 9.1963	VI 26/63 U	BStBl. 1963, III S. 503
BFH v. 6.12.1963	IV 268/63 U	BStBl. 1964, III S. 135
BFH v. 13.12.1963	VI 339/61 U	BStBl. 1964, III S. 156
BFH v. 18.12.1963	II 12/60	HFR 1964, S. 380
BFH v. 23. 1.1964	IV 8/62 U	BStBl. 1964, III S. 42
BFH v. 26. 6.1964	VI 302/62 U	BStBl. 1964, III S. 501
BFH v. 3. 7.1964	VI 346/62 U	BStBl. 1964, III S. 548
BFH v. 16. 7.1964	IV 377/62 U	BStBl. 1964, III S. 622
BFH v. 20. 8.1964	IV 40/62	BStBl. 1964, III S. 504
BFH v. 17.11.1964	VI 319/63 U	BStBl. 1965, III S. 260
BFH v. 17. 2.1965	I 400/62 U	BStBl. 1965, III S. 354
BFH v. 8. 7.1965	IV 30/63 U	BStBl. 1965, III S. 558
BFH v. 6. 8.1965	IV 135/64 U	BStBl. 1965, III S. 502
BFH v. 20.10.1965	II 119/62 U	BStBl. 1965, III S. 697
BFH v. 14.12.1965	IV 96/65	BStBl. 1966, III S. 192
BFH v. 8. 2.1966	VI 204/64	BStBl. 1966, III S. 246
BFH v. 17. 3.1966	IV 233,234/65	BStBl. 1966, III S. 171
BFH v. 18. 3.1966	IV 218/65	BStBl. 1966, III S. 197
BFH v. 12. 5.1966	IV 80/62	BStBl. 1966, III S. 597
BFH v. 25. 8.1966	IV 299/62	BStBl. 1966, III S. 675
BFH v. 2.12.1966	VI R 31/66	BStBl. 1967, III S. 179
BFH v. 2. 2.1967	IV 264/64	BStBl. 1967, III S. 366
BFH v. 11. 7.1967	III 21/64	BStBl. 1967, III S. 666
BFH v. 11. 8.1967	VI R 80/66	BStBl. 1967, III S. 699
BFH v. 31.10.1967	II 148/63	BStBl. 1968, II S. 233

BFH v. 15.11.1967	IV R 139/67	BStBl. 1968, II S. 152
BFH v. 24.11.1967	VI 274/66	BStBl. 1968, II S. 260
BFH v. 30.11.1967	IV R 12/67	BStBl. 1968, II S. 262
BFH v. 30.11.1967	IV 1/65	BStBl. 1968, II S. 263
BFH v. 25. 4.1968	VI R 279/66	BStBl. 1968, II S. 741
BFH v. 28. 8.1968	III R 15/67	BStBl. 1969, II S. 2
BFH v. 14. 3.1969	III R 108/67	BStBl. 1969, II S. 480
BFH v. 21. 3.1969	VI R 208/67	BStBl. 1969, II S. 520
BFH v. 29. 5.1969	IV R 238/66	BStBl. 1969, II S. 614
BFH v. 25. 6.1969	II 131/63	BStBl. 1969, II S. 653
BFH v. 25. 9.1969	IV R 179/68	BStBl. 1970, II S. 114
BFH v. 9.10.1969	IV 166/64	BStBl. 1970, II S. 205
BFH v. 9.10.1969	IV 294/64	BStBl. 1970, II S. 320
BFH v. 22. 1.1970	IV R 178/68	BStBl. 1970, II S. 416
BFH v. 24. 4.1970	VI R 212/69	BStBl. 1970, II S. 541
BFH v. 21. 5.1970	IV 344/64	BStBl. 1970, II S. 747
BFH v. 8.10.1970	IV R 196/96	BStBl. 1971, II S. 59
BFH v. 15.10.1970	IV R 134/70	BStBl. 1971, II S. 262
BFH v. 29.10.1970	IV R 141/67	BStBl. 1971, II S. 92
BFH v. 16.12.1970	I R 44/67	BStBl. 1971, II S. 235
BFH v. 28. 1.1971	IV 127/64	BStBl. 1971, II S. 662
BFH v. 23. 4.1971	IV 201/65	BStBl. 1971, II S. 686
BFH v. 25. 5.1971	II R 38/70	BStBl. 1971, II S. 786
BFH v. 26. 5.1971	IV R 11/70	BStBl. 1971, II S. 557
BFH v. 4. 8.1971	I R 209/69	BStBl. 1972, II S. 10
BFH v. 27. 1.1972	II R 148/70	BStBl. 1972, II S. 431
BFH v. 29. 5.1972	GrS 4/71	BStBl. 1973, II S. 5
BFH v. 31. 5.1972	I R 49/69	BStBl. 1972, II S. 696
BFH v. 24. 7.1972	II R 69/71	BStBl. 1972, II S. 907
BFH v. 3. 8.1972	IV R 235/67	BStBl. 1972, II S. 799
BFH v. 24. 8.1972	VIII R 36/66	BStBl. 1973, II S. 111
BFH v. 18.10.1972	I R 184/70	BStBl. 1973, II S. 27
BFH v. 18.10.1972	II R 124/69	BStBl. 1973, II S. 126
BFH v. 27.10.1972	II B 7/72	BStBl. 1972, II S. 14

BFH v. 16.11.1972	IV R 38/68	BStBl. 1973, II S. 184
BFH v. 21.12.1972	IV R 53/72	BStBl. 1973, II S. 298
BFH v. 1. 2.1973	IV R 9/68	BStBl. 1973, II S. 221
BFH v. 1. 2.1973	IV R 49/68	BStBl. 1973, II S. 307
BFH v. 1. 2.1973	IV R 61/72	BStBl. 1973, II S. 309
BFH v. 1. 2.1973	IV R 138/67	BStBl. 1973, II S. 526
BFH v. 2. 2.1973	III R 134/70	BStBl. 1973, II S. 472
BFH v. 14. 2.1973	I R 131/70	BStBl. 1973, II S. 395
BFH v. 29. 3.1973	IV R 158/68	BStBl. 1973, II S. 489
BFH v. 29. 3.1973	IV R 56/70	BStBl. 1973, II S. 650
BFH v. 10. 5.1973	IV R 74/67	BStBl. 1973, II S. 630
BFH v. 4. 6.1973	IV R 26/68	BStBl. 1973, II S. 866
BFH v. 3. 8.1973	IV R 21/72	BStBl. 1973, II S. 844
BFH v. 29. 8.1973	I R 26/71	BStBl. 1974, II S. 62
BFH v. 27. 9.1973	IV R 33/71	BStBl. 1974, II S. 51
BFH v. 27. 9.1973	VIII R 77/69	BStBl. 1974, II S. 103
BFH v. 31.10.1973	II S 9/73	BStBl. 1974, II S. 59
BFH v. 5.11.1973	GrS 3/72	BStBl. 1974, II S. 414
BFH v. 28.11.1973	I R 101/72	BStBl. 1974, II S. 289
BFH v. 23. 1.1974	I R 206/69	BStBl. 1974, II S. 480
BFH v. 30. 1.1974	IV R 80/70	BStBl. 1974, II S. 452
BFH v. 21. 2.1974	IV B 28/73	BStBl. 1974, II S. 404
BFH v. 7. 3.1974	IV R 232/71	BB 1974, S. 1054
BFH v. 26. 6.1974	I R 206/67	BStBl. 1974, II S. 676
BFH v. 10. 7.1974	I R 187/72	BStBl. 1974, II S. 779
BFH v. 18. 7.1974	IV B 34/74	BStBl. 1974, II S. 740
BFH v. 8. 8.1974	IV R 101/73	BStBl. 1975, II S. 34
BFH v. 18. 9.1974	V R 29/74	BStBl. 1975, II S. 360
BFH v. 19. 9.1974	IV R 95/73	BStBl. 1975, II S. 141
BFH v. 28.11.1974	I R 232/72	BStBl. 1975, II S. 498
BFH v. 8. 1.1975	I R 142/72	BStBl. 1975, II S. 437
BFH v. 29. 1.1975	II R 90/73	BStBl. 1975, II S. 414
BFH v. 20. 2.1975	IV R 62/74	BStBl. 1975, II S. 569
BFH v. 27. 2.1975	I R 11/72	BStBl. 1975, II S. 611

BFH v. 6. 3.1975 IV R 191/71 BStBl. 1975, II S. 600
BFH v. 24. 4.1975 IV R 115/73 BStBl. 1975, II S. 580
BFH v. 15. 5.1975 IV R 138/70 BStBl. 1975, II S. 692
BFH v. 25. 6.1975 I R 201/73 BStBl. 1975, II S. 848
BFH v. 2. 7.1975 I B 5/75 DB 1975, S. 2066
BFH v. 16. 7.1975 VIII R 178/72 BStBl. 1975, II S. 817
BFH v. 30. 7.1975 I R 174/73 BStBl. 1975, II S. 818
BFH v. 29. 1.1976 IV R 73/73 BStBl. 1976, II S. 324
BFH v. 29. 1.1976 IV R 102/73 BStBl. 1976, II S. 328
BFH v. 29. 1.1976 IV R 97/74 BStBl. 1976, II S. 332
BFH v. 29. 1.1976 IV R 89/75 BStBl. 1976, II S. 374
BFH v. 4. 2.1976 II R 178/71 BB 1976, S. 638
BFH v. 24. 3.1976 I R 138/73 BStBl. 1976, II S. 537
BFH v. 23. 6.1976 I R 178/74 BStBl. 1976, II S. 678
BFH v. 15. 7.1976 I R 17/74 BB 1976, S. 1206
BFH v. 21. 7.1976 II R 66/74 BB 1977, S. 83

BGH v. 29.10.1952 II ZR 16/52 BGHZ Bd. 7, S. 380
BGH v. 27. 9.1972 IV ZR 225/69 BB 1973, S. 63
BGH v. 10. 7.1975 II ZR 154/72 DB 1975, S. 1643
BGH v. 18. 9.1975 II ZB 6/74 BB 1975, S. 1452

BVerfG v. 17. 1.1957 1 BvL 4/54 BStBl. 1957, I S. 193
BVerfG v. 30. 6.1964 1 BvL 16 - 25/62 BStBl. 1964, I S. 488
BVerfG v. 15. 7.1969 1 BvR 457/66 BStBl. 1969, II S. 718

OLG Hamm v. 22. 1.1974 15 W 36/73 DB 1974, S. 424
OLG Hamm v. 22. 3.1974 15 W174/73 BB 1974, S. 574

FG Düsseldorf, Senate in Köln v. 8.8.1973 VI (VII) 120/69 F EFG 1974, S. 57
FG Münster v. 13.12.1974 VII 685/74 F, EFG 1975, S. 471
FG Niedersachsen v. 17. 4.1975 VII 82/74 EFG 1975, S. 534

AG Hamburg v. 6. 7.1973 111 VIII B 16244 DB 1973, S. 1391

ERLASSE UND VERFÜGUNGEN

Einführungserlaß zur Gesellschaftsteuer
v. 16.3.1972 F/IV A 4 - S 5000 - 3/72 II
BStBl. 1972, I S. 134

Erbschaftsteuererlaß 1974
v. 20.12.1974 BStBl. 1975, I S. 42

Erbschaftsteuererlaß 1976
v. 10.3.1976 BStBl. 1976, I S. 145

Einführungserlaß zur AO 1977
v. 1.10.1976 IV A 7 - S 0015 - 30/76
BStBl. 1976, I S. 576

Erlasse des FinMin Niedersachsen
v. 18.12.1970 S 4505 - 6 - 32 BB 1971, S. 562
v. 21. 4.1971 S 7200 / S 4521 DB 1971, S. 846
v. 18. 8.1975 S 4505 - 12 - 32 - 2 DB 1975, S. 1678
v. 16. 2.1976 S 5100 - 92 - 32 - 2 BB 1976, S. 305
v. 29. 3.1976 S 1130 - 60 - 33 - 1 BB 1976, S. 494

Erlaß FinMin NRW
v. 15.3.1976 G 1425 - 11 - VB 4 BB 1976, S. 455

Erlaß Senator für Finanzen Berlin
v. 1.2.1971 III E 11 - S 7 200 - 11/70
Umsatzsteuer Handausgabe 1972, Bonn, zu § 10 UStG
Rdnr. 75

Verfügung OFD Berlin
v. 5.7.1972 S 5000 A - St 352 DB 1972, S. 1701

Verfügung OFD Düsseldorf
v. 20.6.1975 Fachnachrichten des Institutes der
Wirtschaftsprüfer Nr. 10, 1975, S. 150

Schreiben des BdF/BMWF

v. 20. 7.1970	IV B/5 - S 1978 - 26/70 IV B/2 - S 1909 - 9/70	BStBl. 1970, I S. 922
v. 22. 8.1972	IV B 2 - S 2142 - 6/72	BB 1972, S. 1125/26
v. 10. 9.1973	IV B 2 - S 2241 - 12/73	DB 1973, S. 1775
v. 18. 4.1974	IV A 4 - S 5000 - 1/74	BStBl. 1974, S. 163
v. 29. 7.1974	IV B 2 - S 2242 - 2/74	DB 1974, S. 1457
v. 8.12.1975	IV B 2 - S 2241 - 115/75	BStBl. 1975, I S.1130
v. 19.12.1975	IV B 2 - S 2241 - 117/75	LSW, Gr. 3, S. 341
v. 11. 8.1976	IV B 2 - S 2225 - 80/76	BStBl. 1976, I S.418

Entscheidung der USt-Referenten des Bundes und der Länder v. 10.11.1970, S 7200, UStR 1971, S. 61

Regierungsvorlage v. 8.1.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 261

Begründung zum Regierungsentwurf des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes v. 17.4.1974, BT-Drucksache 6/3418

Dritter Bericht des Finanzausschusses des Bundestages zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes v. 4.6.1976, BT-Drucksache 7/5310

Bericht des Finanzausschusses zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Einführungsgesetzes zum Körperschaftsteuerreformgesetz v. 28.6.1976, BT-Drucksache 7/5502

GESETZE

Bürgerliches Gesetzbuch
v. 18. 8.1896, RGBl. S. 195
Handelsgesetzbuch
v. 10. 5.1897, RGBl. S. 219
Reichsabgabenordnung
v. 22. 5.1931, RGBl. 1931, I S. 161
Steueranpassungsgesetz
v. 16.10.1934, RGBl. 1934, I S. 925
Grunderwerbsteuergesetz
v. 29. 3.1940, RGBl. 1940, I S. 585
Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
v. 23. 5.1949, BGBl. 1
Einkommensteuergesetz
v. 17. 1.1952, BGBl. 1952, I S. 33
Aktiengesetz
v. 6. 9.1965, BGBl. 1965, I S. 1089
Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform
v. 14. 8.1969, BGBl. 1969, I S. 1163 mit Änderungen bis zum 21.12.1974
Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und anderer steuerrechtlicher Vorschriften
v. 10. 8.1971, BStBl. 1971, I S. 373
Kapitalverkehrsteuergesetz
v. 17.11.1972, BGBl. 1972, I S. 2129 mit Änderungen bis zum 11. 5.1976
Umsatzsteuergesetz
v. 16.11.1973, BGBl. 1973, I S. 1681 mit Änderungen bis zum 14.12.1976
Vermögensteuergesetz
v. 17. 4.1974, BStBl. 1974, I S. 233 mit Änderungen bis zum 14.12.1976

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
v. 17. 4.1974, BGBl. 1974, I S. 933 mit Änderungen bis zum 14.12.1976
Gewerbesteuergesetz
v. 15. 8.1974, BStBl. 1974, I S. 658 mit Änderungen bis zum 14.12.1976
Einkommensteuergesetz
v. 5. 9.1974, BGBl. 1974, I S. 2165 mit Änderungen bis zum 20. 4.1976
Bewertungsgesetz
v. 26.9.1974, BStBl. 1974, I S. 862 mit Änderungen bis zum 14.12.1976
Abgabenordnung 1977
v. 16.3.1976, BGBl. 1976, I S. 613 mit Änderungen bis zum 2.7.1976
Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform
v. 6. 9.1976, BStBl. 1976, I S. 476
Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes
v. 20.4.1976, BStBl. 1976, I S. 282
Körperschaftsteuergesetz 1977
v. 31.8.1976, BGBl. 1976, I S. 2597

DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNGEN

Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
v. 1.9.1951, BGBl. 1951, I S. 796
Einkommensteuerdurchführungsverordnung
v. 4.9.1974, BGBl. 1974, I S.2277

RICHTLINIEN

Einkommensteuerrichtlinien 1972
v. 22.5.1973, BStBl. 1973, I S. 223

Vermögensteuerrichtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1974
v. 9.4.1975, BStBl. 1975, I S. 521
Einkommensteuerrichtlinien 1975
v. 14.4.1976, BStBl. 1976, I Sondernummer 2/1976

Druck: R. J. Hundt · 5 Köln 41 · Zülpicher Str. 220 · ☎ (0221) 444152